

LA

CIENCIA CONTABLE:

***FUNDAMENTOS CIENTÍFICOS
Y METODOLÓGICOS***

Autor:

ROBERTO GÓMEZ LÓPEZ

Doctor en Economía (Dirección y Administración de Empresas)

Profesor de la UNED de MALAGA (Universidad Nacional de Educación a Distancia)

Email:

ROBERTGL@terra.es

AGRADECIMIENTOS:

Finalizado este trabajo, deseo manifestar mi más sincero agradecimiento a todas aquellas personas que, de una u otra forma, han colaborado en su elaboración.

Así, y en primer lugar, quiero expresar mi gratitud al **Departamento de Economía y Finanzas de la Universidad de Málaga**, quien a través de sus docentes me han aportado materiales que he podido coordinar y depurar para utilizarlos en la elaboración del presente trabajo. En este sentido, un lugar destacado en este Departamento lo ocupa, el profesor **Dr. D. Manuel Angel Fernández Gámez**, de quien siempre he recibido formación académica, orientación y dirección en las labores de investigación, al haberme atendido en las dificultades encontradas en este camino.

Del mismo modo, deseo agradecer al **Dr. D. Juan Carlos Martínez Coll**, *-Profesor Titular y Jefe del Departamento de Derecho Financiero, Economía Política y Filosofía del Derecho-* la confianza y ánimo que siempre ha deposita en mí, al valorar este trabajo, cuyo rasgo más significativo se centra en las orientaciones docentes que se presentan para desarrollar un contenido educativo y pedagógico, en detrimento de la visión puramente investigadora.

Un lugar destacado en este apartado de agradecimientos queda para mi familia, en donde mi padres *Manuel y Antonia, junto con mis hermanos Víctor y Antonio y mis sobrinas María y Patricia, así como mi cuñada María José*, han sido la luz que me ha permitido seguir en aquellos momentos más grises.

Por último, no puedo olvidar a mis compañeros docentes y alumnos de los distintos centros docentes en donde desarrollo mi labor educativa y que son la razón de mi vocación y el objetivo final del presente trabajo.

A todos, simplemente gracias por ser mi apoyo.

Roberto Gómez López.

Índice:

I.- EL MÉTODO CONTABLE

1. **0. INTRODUCCIÓN**
2. **1. LA CAPTACIÓN CONTABLE.**
3. **2. LA MEDICIÓN CONTABLE**
4. **3. LA VALORACIÓN CONTABLE.**
5. **4. LA REPRESENTACIÓN Y COORDINACIÓN CONTABLE**
6. **5. LA AGREGACIÓN CONTABLE.**
7. **6. LA INTERPRETACIÓN CONTABLE.**
8. **7. LA INFORMACIÓN CONTABLE.**

II.-LA CIENCIA DE LA CONTABILIDAD

1. **0. INTRODUCCIÓN: EL CONOCIMIENTO CONTABLE.**
2. **1. CARACTERIZACIÓN DEL CONOCIMIENTO CONTABLE**
3. **2. EL DEVENIR HISTÓRICO DE LA CONTABILIDAD: UNA INTERPRETACIÓN.**
- .3. LAS TESIS DE KUHN APLICADAS A LA CONTABILIDAD**
 1. **3.1. LA MATRIZ DISCIPLINAR EN CONTABILIDAD: LA PROPUESTA DE WELLS.**
 2. **3.2. LA CONCEPCIÓN MULTIPARADIGMÁTICA DE BELKAOUI.**

a) Paradigma antropológico-inductivo b) Paradigma del beneficio verdadero-deductivo c) Paradigma de utilidad de la decisión-modelo de decisión d) Paradigma de utilidad en la decisión-decisor-comportamiento agrupado del mercado e) Paradigma de utilidad en la decisión-decisor-usuario individual f) Paradigma del valor económico de la información

1. **4. LOS PROGRAMAS DE INVESTIGACIÓN LAKATOSIANOS APLICADOS A LA CONTABILIDAD.**
- .5. CONCEPTO Y DIVISIÓN DE LA CIENCIA DE LA CONTABILIDAD.**
 1. **5.1. OBJETO Y FIN DE LA CIENCIA DE LA CONTABILIDAD.**
 2. **5.2. DEFINICIÓN DE LA CONTABILIDAD.**

3. **5.3. DIVISIÓN GENERAL DE LA CIENCIA DE LA CONTABILIDAD**

III.-REFLEXIONES SOBRE LA CONTABILIDAD: Financiera y de Sociedades

1. **1. LA CONTABILIDAD DE LA EMPRESA**
2. **2. CONTABILIDAD EXTERNA, FINANCIERA O COMERCIAL: CONCEPTO Y CONTENIDO. ESPECIAL REFERENCIA A LA CONTABILIDAD DE SOCIEDADES.**
 3. **HACIA UNA METODOLOGÍA DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA.**
 - 3.1. **ANÁLISIS CONTABLE DE LA FINANCIACIÓN.**
 - 3.1.1. **FINANCIACIÓN PROPIA**
 1. **3.1.1.1. Aportaciones externas: financiación propia externa.**
 - 3.1.1.2. **La Autofinanciación: financiación propia interna.**
 1. **3.1.1.2.1. La autofinanciación de mantenimiento.**
 2. **3.1.1.2.2. La autofinanciación de enriquecimiento.**
 3. **3.1.2. FINANCIACIÓN AJENA.**
 - 3.1.2.1. **Financiación ajena a largo plazo.**
 - 3.1.2.1. **Financiación ajena a corto plazo.**
 - 3.2. **ANÁLISIS CONTABLE DE LA INVERSIÓN.**
 1. **3.2.1. INVERSIONES A LARGO PLAZO.**
 2. **3.2.2. INVERSIONES A CORTO PLAZO**
 3. **3.3. LA DETERMINACIÓN DEL RESULTADO.**
 3. **4. OBJETIVOS**

BIBLIOGRAFÍA CONTABLE

LA CIENCIA CONTABLE:

FUNDAMENTOS CIENTÍFICOS Y METODOLÓGICOS

I.- EL MÉTODO CONTABLE

INTRODUCCIÓN

El término *método* queda referido al estudio del desarrollo, validación, y si procede, refutación de una teoría científica, aún cuando entendido de forma clásica, cabría entenderlo como aquellos procedimientos utilizados hacia la búsqueda de un verdad.

La Ciencia de la Contabilidad tiene una problemática propia y particular derivada de la consecución de su objetivo último, por lo que al igual que otras ciencias, debe llevar a cabo una serie de funciones específicas que podrían enmarcarse en el denominado método operativo de la misma. El profesor Cañibano (1996) señala al respecto que el método contable, es “un conjunto de postulados y premisas subsidiarias que permite someter a observación la realidad económica, expresar en un lenguaje convenido los aspectos cualitativos y cuantitativos de dicha observación conforme a unas reglas que garantizan un determinado grado de objetividad, y procesar la información resultante siguiendo unos criterios que permitan obtener estados sintéticos que contengan agregados relevantes”.

La Contabilidad desarrolla una metodología específica para obtener y suministrar información del estado y evolución de determinadas realidades económicas; se materializa en las funciones de captación, simbolización, medida, valoración, representación, coordinación, agregación, que junto a las de análisis e interpretación, y sirviéndose inicialmente de un proceso de inducción que posteriormente se torna en deductivo, permite la obtención de la realidad económica *revelada*, representativa, en términos contables, de una realidad que mediante una simple observación se presentaría inexpresiva y desordenada.

Como a la Contabilidad le corresponde, pues, el conocimiento “lo más exacto posible de una realidad, principalmente económica, necesariamente se habrá de proceder, previo al desenvolvimiento de cualquier otra función tendente a este fin, a su captación, tanto en su aspecto estático como en su aspecto dinámico” (RODRÍGUEZ ARIZA, 1985).

En este proceso metodológico, la Contabilidad también mide, para lo cual, utilizando toda una serie de conceptos fundamentales al respecto, crea un cuerpo de teoría que ordena tal problemática.

En relación con la medición se encuentra la valoración, ya que las magnitudes reales se presentan de una manera heterogénea, y con el fin de homogeneizarlas, se busca un factor de conversión que permita referir todas las magnitudes a una unidad común. Esta operación da lugar a la valoración.

Hasta ahora, las funciones referidas han permitido la homogeneización de los entes que se pretenden captar, pero, sin embargo, no se posee aún el reflejo idóneo para que la información elaborada arroje la utilidad deseada. Es por ello por lo que la Contabilidad ha de representar la fenomenología aprehendida a través de entes

representativos o subrogados, fundamentalmente con la cuenta y el balance, que puedan transmitir su imagen con la fidelidad necesaria.

En el proceso de representación de la realidad económica acontece, además, un fenómeno: la interrelación y conexión que se establece entre los distintos elementos que la componen da lugar a una coordinación o conjunción armonizada de la distinta fenomenología captada, que completa al mencionado proceso de representación.

A través de un proceso de sucesivas agregaciones, conocido como agregación contable, se logra una imagen sintética y ordenada de la que poder obtener conclusiones, algo hasta ahora no conseguido.

La interpretación de toda la información que la Contabilidad ha suministrado culmina en el proceso metodológico contable, llegando con ello al conocimiento, no sólo de la realidad económica en un momento dado, sino de su evolución en el tiempo, así como de la bondad de la situación que la misma presente.

Según el profesor Calafell (1971), el proceso anterior, que él mismo denomina *Proceso Metodológico Contable Integral*, está integrado por dos subprocesos - el primero inductivo y el segundo deductivo - y otro intermedio entre ambos.

El primer subproceso se caracteriza por un razonamiento inductivo que culmina con la obtención del Balance, y dentro de aquel se distinguen dos partes fundamentales:

- 1) Una de naturaleza científica, en la que se lleva a cabo la captación, simbolización, medida y valoración de la realidad económica.
- 2) Otra de naturaleza técnico-formal, que se ocupa de la representación, coordinación e integración de dicha realidad hasta llegar a la formulación del Balance de situación.

“La utilización del método inductivo queda patente en cuanto que la Contabilidad parte de la observación de hechos, fenómenos o realidades particulares, hechos contables susceptibles de ser captados y representados, de tal forma que, aislándolos de otros, los capta, interpreta, mide y valora, a través del análisis precontable. Así, mediante el empleo de entes conceptuales adecuados, resultan susceptibles no sólo de la utilización de los distintos sistemas contables llegándose, por sucesivas agregaciones, a la formulación de diversos estados contables, síntesis de esa realidad económica estudiada y máximos exponentes de esta operatoria inductiva” (RODRÍGUEZ ARIZA, 1992).

El segundo subproceso, por su parte, tiene lugar a partir del Balance y se caracteriza por un razonamiento deductivo que permitirá revelar la realidad económica en todos sus aspectos, constituyendo así el proceso de análisis contable. A su vez, en este subproceso se distinguen dos aspectos fundamentales:

- 1.-Análisis de la historia económica: se desprende de la Contabilidad, e

implícitamente del Balance y documentos anexos. 2.- Análisis prospectivo o de expectativas: sirve de base en la toma de decisiones futuras sobre la gestión a realizar.

Además de ambos subprocesos, existe otro entre ellos que el citado autor denomina subproceso intermedio y que se ocupa de dos importantes problemáticas contables:

1.- La verificación o constatación contable en su doble aspecto técnico-contable y económico. 2.- La consolidación o integración contable de varias situaciones económicas en una sola situación.

Todo lo anterior -señala el profesor Calafell - debe tener como origen o punto de partida una organización contable, en la que se tengan presente todos los fines que pretenden ser alcanzados.

1. LA CAPTACIÓN CONTABLE.

El programa de investigación en que se desenvuelve actualmente nuestra disciplina, eminentemente formal, asigna a la misma la función de captación, o como afirma el profesor Calafell, “captar, considerando a la realidad desde un plano de observación, y por tanto, los estímulos que en dicho plano se perciben, los somete a cómputo y representación contable”.

Para el profesor García Martín (1984) la función de captación es “la primera manifestación que la ciencia contable tiene que efectuar, ya que trata de discriminar sobre los objetos que pretende conocer”.

Nuestra disciplina pretende, pues, el conocimiento de una realidad normalmente económica -como anteriormente expusimos- por lo que necesitará, previo a cualquier otro proceso, captar la fenomenología inherente a la misma para, con posterioridad, proceder a su representación. Por su parte, esta representación puede entenderse en un sentido de dualidad (FERRATER MORA, 1965):

-Bien como captación de un fenómeno presente por parte de un sujeto cognoscente, haciéndose así posible el conocimiento de aquel. -Bien como reproducción de percepciones no actuales, ya sea en la conciencia de ese sujeto cognoscente, o en otros medios que permitan su retención por un mayor plazo de tiempo, como sucede con la Contabilidad.

La primera de tales interpretaciones corresponde a la función objeto del presente apartado, que el profesor Calafell sitúa al comienzo del subproceso inductivo. La función de captación concebida como la actividad que permite aprehender la realidad -objeto material-cuya imagen se pretende transmitir, requiere, en opinión del profesor Rodríguez Ariza (1992), dos elementos: “un sujeto contable cognoscente que trata de captar, de

aprehender, y un determinado objeto contable de conocimiento”.

Según el mencionado profesor, ha de destacarse que la importancia del sujeto cognoscente en el proceso de captación es fundamental, dependiendo dicha captación de su capacidad y limitaciones. Dado que en la captación interviene la conciencia, entra a formar parte de esta función un claro subjetivismo que, obviamente, se trasladará a la Contabilidad, introduciéndose, de este modo, el problema de los juicios de valor desde el estadio inicial del método operativo contable.

Tales juicios de valor, en opinión de Hutchison (1971) “simplemente proponen o defienden criterios científicos y su carácter de inevitables en cualquier actividad científica no invalida las pretensiones de objetividad y neutralidad de valor en las explicaciones o teorías a las que se llega a través de la investigación”.

Por su parte, en la segunda interpretación se identifica la función de captación con la de representación, y, aunque a ésta nos referiremos específicamente en líneas posteriores, se pone de relieve que para la misma, son necesarios los procesos previos de medición y valoración toda vez que “la representación implica medición, de donde se deriva el hecho de que, frecuentemente sea confundida esta última con los problemas de comprensión de fenómenos del mundo real. Sin embargo, el problema de medición es, estrictamente, un problema de representación que surge después de que las relaciones entre los objetos están completamente comprendidas” (REQUENA, 1977).

.2. LA MEDICIÓN CONTABLE

La Contabilidad ha de desarrollar la función de medición, una vez captados la totalidad de elementos que configuran la realidad.

La práctica totalidad de la doctrina asume la vinculación expresa de la Contabilidad con la teoría de la medición; sirvan a tal efecto las importantes aportaciones de los profesores Ijiri y Mattessich.

Desde un punto de vista genérico, la función de medición se entiende como “la asignación de numerales a objetos o sucesos de acuerdo con reglas” (STEVENS, 1959), y más concretamente podríamos decir que la medición “implica un proceso de abstracción de algún aspecto de los sucesos, fenómenos o realidades a medir, que establece, por un principio de equivalencia una relación representativa con conjuntos similares o diferentes, que suelen tener una unidad del sistema fácilmente identificable y agregable. Las magnitudes que se pretenden medir constituyen propiedades de los objetos, diferenciándose fundamentalmente en función de la posibilidad de establecer escalas de medición o reglas para la asignación de numerales” (MALLO, 1979).

Para el profesor Ijiri (1967) lo más importante de la medición consiste en elegir

“un conjunto especial de símbolos llamados números para este fin particular y establecer una relación entre ellos. Podemos, pues, tomar un número y asignarlo como símbolo del objeto en cuestión como si éste tuviera una propiedad representada por aquél que es independiente de las propiedades que otros objetos tienen”.

La función de medición colabora, en Contabilidad, en la obtención de datos cuantitativos necesarios para una información precisa y objetiva, incidiendo, asimismo, en la rigurosidad de su método científico. En este sentido, el profesor López Díaz (1975) afirma, que una forma de acercarse “al concepto de medición consiste en tener en cuenta el aspecto teleológico del proceso cuya concreción real son los números. La validez de este planteamiento encuentra su mayor justificación en la generalidad que encierra.

De esta forma, la medida se nos presenta como una forma de lenguaje mediante la cual se representan los fenómenos del mundo real por números y relaciones entre números con la finalidad de dar rigor a las acciones encaminadas a modelarlo y a influir sobre él”.

El profesor Ijiri (1967), por su parte, estima que el proceso de medición está integrado por tres factores principales:

- 1.- Un objeto cuya propiedad va a ser medida.
- 2.- Un sistema de medición integrado por un conjunto de reglas e instrumentos.
- 3.- Una persona que realiza la medición.

Lo anterior lo sistematiza como exponemos a continuación:

OBJETO

(INPUT)



MEDIDA

(OUTPUT)

Figura : Factores del proceso de medición

A juicio del profesor Requena (1988), la aplicación de la medición a la ciencia de la Contabilidad, podría concretarse, en la “asignación de numerales al conjunto de fenómenos económicos pasados, presentes o futuros de una unidad, de acuerdo con reglas”, que se denominan escalas de medición, siempre que éstas cumplan las condiciones determinativa y de no degeneración, en el sentido de que sea posible la asignación de diferentes numerales a diferentes cosas o a una misma cosa bajo diferentes condiciones.

Una vez expuesta la proyección de la medición en Contabilidad, creemos oportuno, aunque sintéticamente, la mera descripción de las distintas clases de procedimientos y escalas de medición. A pesar de la pluralidad de criterios que pueden adoptarse como base para su establecimiento, seguiremos únicamente la propuesta de Stevens.

Este autor define cuatro tipos de escalas basando su discriminación en función a la estructura matemática de los grupos de transformación que las definen. De esta forma, llegamos a las escalas nominal, ordinal, de intervalo lineal y proporcional, donde cada una de ellas procede de la anterior mediante la introducción de ciertas restricciones de aplicación.

La escala nominal permite la discriminación de clases, mientras que la ordinal establece además una ordenación entre los distintos elementos, posibilitando hacer comparaciones entre los mismos. En tercer lugar, la escala de intervalos impone regularidad en el intervalo de clases, aún con carencia de la fijación del cero de forma unívoca. Por último, la escala de ratio o proporcional añade a la anterior la posesión del cero de forma unívoca.

La aplicación de múltiples escalas de medición en Contabilidad, conduce al profesor Cañibano (1979) a afirmar que “el método contable maneja una escala múltiple o multidimensional, ya que los datos sometidos al mismo son medidos de acuerdo con varias escalas cada una de las cuales expresa sus resultados en una distinta dimensión”.

Por su parte, y en cuanto a los diferentes procedimientos de realizar la medición, siguiendo al profesor Requena (1988), podemos distinguir:

- 1.- La medición directa, cuando la asignación de numerales se efectúa sin medición previa alguna.
- 2.- La medición indirecta, cuando la mencionada asignación necesita de la previa medición de otra u otras magnitudes.

A su vez, esta última es susceptible de dividirse en asociativa, derivada y por confianza. De entre ellas, la medición derivada es la que alcanza más importancia en nuestra ciencia, toda vez que la mayor parte de las magnitudes contables son de naturaleza compuesta y, por consiguiente, su medición ha de llevarse a cabo a través de los valores que tome la razón entre dos o más cantidades de otras magnitudes simples o

compuestas e independientes de la que se pretende medir, pero ligadas a ésta por una ley que define la expresión funcional que describe su medición indirecta.

De todas formas, según un proceso de medición directa o indirecta, se determinará la medida física de la cantidad de las diversas magnitudes implicadas en la estructura circulatoria de la realidad económica objeto de atención por parte de nuestra disciplina.

3. LA VALORACIÓN CONTABLE.

La función de medición dará como resultado una serie de magnitudes de carácter heterogéneo que necesariamente deberán ser homogeneizadas, es decir, deberán referirse a un patrón de medida común. Éste suele ser la unidad monetaria, aún cuando podría utilizarse cualquier tipo de unidad. La homogeneización se consigue a través de la función de valoración, objeto de estudio y comentario en este epígrafe.

La profesora Piedra (1995) expresa en este sentido que “la necesidad del cambio y la dificultad de encontrar una unidad común de medida para las diferentes especies de factores que intervienen en los fenómenos económicos, conlleva la aparición del régimen de economía monetaria, surgiendo así el doble aspecto de la circulación de valores: real y monetario.

En este contexto, parece evidente que tanto la medición como la valoración se encuentran íntimamente relacionadas, resultando aún más patente esta vinculación dentro del ámbito contable, donde ambas se conjugan en la resolución de un mismo problema: el de la homogeneización de las magnitudes.

La expresión monetaria de una cantidad de cualquier magnitud requiere, previamente, la determinación de su valor físico al que le será aplicado el correspondiente factor de conversión”.

El profesor Requena (1977) distingue en el proceso de medición monetaria tres momentos consecutivos:

- 1.- Medición física.
- 2.- Fijación del correspondiente parámetro de conversión, que se conoce como precio de un determinado elemento y representa, por tanto, el valor del mismo.
- 3.- Expresión monetaria de las unidades físicas obtenidas en la medición a través de la aplicación del coeficiente obtenido en la segunda fase.

La referida homogeneización de magnitudes físicas diferentes, nos permite la determinación de su valor. Ahora bien, en tal proceso consideramos un cierto precio, que posee un carácter relativo, y que normalmente viene expresado en unidades monetarias, pero que por su consideración de instrumento generalizado de la expresión del valor de los bienes resulta de alta utilidad y permite la factibilidad de los procesos agregativos que, con posterioridad, tienen lugar dentro del método operativo contable.

La doctrina viene dando soluciones al problema de alcanzar la necesaria

homogeneidad en la información suministrada por la Contabilidad.

Entre ellas se encuentran las del profesor Ijiri, que cuestionan la indispensable necesidad de la valoración de nuestra disciplina. Dicho autor considera que todos los fondos y flujos que intervienen en la estructura circulatoria de la empresa son susceptibles de representarse mediante tres formas: enumeración, medición física y valoración.

En palabras del profesor Fernández Pirla (1976) “todo proceso de valoración es complicado por la relatividad que el mismo entraña, pero esta nota de incertidumbre se acentúa, sin duda alguna, cuando se trata de las valoraciones en la empresa...”, aunque “todo lo dicho no debe interpretarse en el sentido de que las valoraciones en la empresa no pueden realizarse”.

Por “la consustancial naturaleza de las magnitudes contables, la práctica de la valoración monetaria de sus cantidades entraña la necesidad de desarrollar sus procesos en base a un conjunto de normas de procedimiento que permitan garantizar, para el valor obtenido, el mayor grado de exactitud y veracidad, máxime cuando, independientemente de la relatividad intrínseca de las mismas, la propia esencia de la valoración y su posible multiplicidad de fines, agrega nuevos obstáculos en la adopción de las ? i que proceda aplicar en cada caso como factor de conversión de las medidas físicas en monetarias” (REQUENA, 1988).

De todas formas, debe quedar garantizada el máximo nivel de rigurosidad, independientemente de la posible controversia resultante de la elección de un determinado sistema de medición, ya que, “por la consustancial naturaleza de las magnitudes contables, el proceso práctico de la valoración monetaria de sus cantidades ha de llevarse a cabo, necesariamente, en base a un conjunto de normas y procedimientos que presten la necesaria armonía y homogeneidad a esta formulación contable, habiéndose desarrollado por parte de la doctrina toda una serie de criterios o normas de actuación que se constituyen como base de cualquier valoración. El sustrato latente en todo este conjunto de criterios no es sino el producto de un proceso creativo, por parte de la doctrina contable, al objeto de alcanzar una cada vez mayor fiabilidad y perfeccionamiento en la elaboración de la información que ha de suministrar la Contabilidad” (RODRÍGUEZ ARIZA, 1986).

Otro factor de distorsión, que afecta al problema de la valoración monetaria, es la inestabilidad en la que se encuentra inmerso el factor de homogeneización que puede proceder aplicar en cada situación para la conversión de las unidades físicas en unidades monetarias. Al respecto, considera Quesnot (1974) que “el edificio de la Contabilidad descansa sobre la equivalencia de los valores, y la primera condición de esta equivalencia es la estabilidad de la moneda. Tan pronto cesa dicha estabilidad, la Contabilidad pierde todo su valor. Desprovista de significación, se convierte en ficción, y los balances

ilusorios que la traducen, lejos de proporcionar la expresión de la situación de las empresas, no son sino instrumentos sistematizados de error”.

El profesor Fernández Pirla (1970) señala, en este sentido, que toda formulación contable descansa en el postulado fundamental de permanencia en el patrón monetario de medida, y afirma, que cuando la estabilidad monetaria queda alterada, la Contabilidad pierde su significado, su función representativa, y pasa a exponer un conjunto heterogéneo de valores no comparables entre sí, porque vienen expresados en distintas unidades monetarias de medida que están dadas por los diversos poderes de adquisición del dinero correspondiente a las fechas en que fueron realizadas las inversiones”.

Existe, por otra parte, un conjunto de principios que deben presidir los procesos de valoración, para garantizar el mayor grado de exactitud y veracidad.

En este contexto, son notables las aportaciones de numerosos autores en pro de conseguir el establecimiento de convenciones y normas de aplicación generalizada. Entre otros, podríamos citar a Mateo Pantaleoni, Moonitz, Paul Grady, Paton y Little, Sanders, Hatfield y Moore, en el ámbito internacional, y a los profesores Cañibano, Gonzalo Angulo y Cea, en el nacional. Igualmente, merecen especial reseña el informe Trueblood y las normas del International Accounting Standards Committee (I.A.S.C.), las de la Cuarta Directriz de la Comunidad Económica Europea, los principios de la Asociación Española de Contabilidad y Administración (A.E.C.A.) y los principios y normas de valoración del Plan General de Contabilidad de 1990.

4. LA REPRESENTACIÓN Y COORDINACIÓN CONTABLE

La Contabilidad, una vez realizadas las funciones de captación, medición y valoración de las diferentes magnitudes que constituyen la realidad objeto de estudio, procede la representación de la fenomenología captada.

La complejidad de la realidad objeto de la ciencia contable imposibilita o dificulta el conocimiento directo de sus diferentes estados, y por tanto, el análisis prospectivo y retrospectivo de los mismos. Ante tales circunstancias, la Contabilidad se ve obligada a acudir a la utilización de entes representativos con la única finalidad de transmitir su imagen con la fidelidad necesaria.

Además, si partimos de la idea de una aprehensión por observación directa del principal en cuestión, en cuanto dicha percepción hubiera de ser trasladada en el tiempo, la memoria resultaría insuficiente, por lo que se exigiría el uso de subrogados con la exclusiva misión de representar a un principal.

Para el profesor Requena (1988), estos subrogados tienen que poseer dos características:

1.-*La identificabilidad.* Esta implica necesariamente la posibilidad de percepción, a través del subrogado, de todos y cada uno de los aspectos del principal, sino que se concreta realmente en aquéllos que puedan ofrecer interés (CHAMBERS, 1966b).

2.-*La temporalidad.* Esta ofrece la posibilidad de manifestarse en un triple aspecto: antecedente, presente y consecuente, según que la representatividad del ente subrogado transmita una imagen pasada, presente o futura del principal a que corresponde.

Por representación, desde un punto de vista general, se entiende los diversos tipos de aprehensión de que puede ser susceptible un objeto o realidad. Sin embargo, en un sentido más restringido, podría concebirse como “figura, imagen, idea o símbolo que sustituye a la realidad, sea esta presente, pasada o futura. Por tanto, la representación requiere de la utilización de algún tipo de símbolo, elemento sensible que se toma como signo figurativo de otro, real o no, por razón de una analogía que el entendimiento percibe entre ellos o de una convención, lo que en nuestra ciencia concreta, fundamentalmente, en la cuenta” (RODRÍGUEZ ARIZA, 1985).

En conclusión, y en cuanto a su definición, la Contabilidad podría entenderse como “un subrogado genérico de primer orden, integrado por un conjunto de subrogados de órdenes inferiores, susceptibles de aplicación en la transmisión de la imagen de principales cuya estructura resulte compatible con los principios generales de su metodología científica” (REQUENA RODRÍGUEZ, 1988).

Las cuentas, por su parte, no son más que subrogados de orden inferior, de que se vale la Contabilidad para la transmisión de esa imagen.

En definitiva, mientras la Contabilidad constituye el subrogado con mayor nivel de agregación, representativo de la realidad misma, las cuentas representan a los diversos grupos homogéneos de elementos económicos que la integran. Queda por ello claro que la cuenta permite llevar a cabo la captación de la fenomenología inherente a dicha realidad, cualitativa y cuantitativamente, en forma antitética, de manera que posibilita también desarrollar una función clasificativa, numérica e histórica.

A fin de que la información obtenida resulte integral y armónica, es preciso, simultáneamente al proceso de representación, otro de conjunción e interrelación, con el objeto de coordinar la fenomenología captada a través de las cuentas.

Sin embargo, la representación no sería un proceso completo ni adecuado si no se llevara a cabo además la coordinación de la fenomenología captada. “En cuanto que cada una de ellas representa una de las clases de equivalencia integradoras de la unidad económica y, por tanto, un aspecto parcial de la misma, se hace necesario un ulterior proceso de coordinación que armonice la dispersa realidad captada, de forma que se obtenga la imagen veraz de la unidad, considerada como un todo. De no ser así sucedería como en un puzzle en el que, aun teniendo todas sus piezas, éstas se hallasen dispersas y

sin orden, no formando más que un caos del que no podría obtenerse conclusión alguna” (RODRÍGUEZ ARIZA, 1992).

La Contabilidad cumple esta importante función de representación y coordinación según diferentes métodos, aunque todos ellos descansan sobre el principio de la dualidad, que, de alguna forma, ya se hallaba implícito en la partida doble de Pacciolo, aunque de modo alguno ha de identificarse con ésta.

Los profesores Carrasco Díaz y García Martín (1986), inciden en la delimitación de la partida doble y la dualidad afirmando que desde el año 1494 hasta nuestros días, “han aparecido, con distintas finalidades, nuevos instrumentos de control y clasificación con una estructura bidimensional o dual, y con aplicación fundamentalmente al campo macroeconómico, que presentan dualidad sin partida doble. De lo que se infiere que todas las técnicas de clasificación dual tienen un substrato común -principio de dualidad-haciéndolas iguales en lo principal, y diferentes en el hecho concreto de su aplicación, como consecuencia de la finalidad perseguida por ellas. La partida doble, pues, es una forma de concreción de los registros contables y desde luego no es el principio de la dualidad, aunque se valga de él”.

El profesor Ijiri (1967), por su parte, y en cuanto a los principios implícitos en la partida doble, nos manifiesta que no puede decirse que hayamos explotado completamente los fundamentos matemáticos, filosóficos y prácticos del sistema de la partida doble. Por ejemplo, no está aún claro si hemos comprendido:

- 1.- Que hay dos tipos de partida doble, que pueden ser denominadas como *partida doble clasificativa* y *partida doble causal*.
- 2.- Que la partida doble clasificativa puede ser lógicamente extendida a partida múltiple por medio de la incorporación de más de dos clasificaciones.
- 3.- Que la causalidad entre un incremento y un decremento es lo que hace *doble* al sistema de doble entrada.
- 4.- Que el sentido real del sistema de partida doble no está en su propia perfección, en sí mismo, sino más bien en su impacto sobre nuestro pensamiento al forzarnos a buscar los lazos causales entre los cambios de los elementos.

Por su parte, para el profesor Cañibano (1979) el principio de dualidad “puede considerarse como una conquista del método que se aplica para lograr un conocimiento estructurado y sistemático de la realidad económica”, de tal forma que conlleva el importante principio contable de la coordinación, ya que “proporciona una estructura conceptual para una clasificación bidimensional”. El profesor Mattessich (1964) concreta la esencia del mismo “en una propiedad bidimensional que permite una doble clasificación en un conjunto de clases”.

Entre las diferentes formas en que la Contabilidad puede conseguir sus fines propuestos, exponentes de los referidos métodos de representación, se encuentra la

Contabilidad convencional -que engloba a la denominada Contabilidad clásica, a la Contabilidad matricial y a la Contabilidad vectorial-, la Contabilidad funcional y la Contabilidad sagital o por *net-work* (REQUENA, 1988). Todas éstas, como apunta el profesor García García (1972), son otras tantas versiones, con diversos alcances y riqueza estructural, del mismo modelo contable, constituyendo expresiones que abarcan distintos contenidos, logrando tal tipología un mayor alcance del que se derivaría exclusivamente de su consideración desde el plano de la representación contable.

Por tanto, en conclusión, el referido principio de dualidad se considera como una conquista del método empleado para conseguir un conocimiento estructurado y sistemático de la realidad económica, de forma tal que conlleva el importante principio contable de la coordinación pues proporciona una “estructura conceptual para una clasificación bidimensional” (CAÑIBANO, 1979), cuya concreción registral puede llevar a cabo a través de diversos métodos de representación contable.

5. LA AGREGACIÓN CONTABLE.

Realizadas las funciones de captación, medición, valoración y representación, es necesario un proceso mediante el cual, y a partir de diversas agregaciones o sumas, se obtengan unos estados sintéticos, que en la literatura contable recibe la denominación de proceso de agregación contable, en aras de la consecución de una visión más sintética y ordenada de la realidad, que posibilite extraer ciertas conclusiones.

“Sin embargo, en todas las funciones que desarrolla la Contabilidad para el cumplimiento de sus fines, tales como las ya tratadas de captación, medida, valoración, representación y coordinación, interviene de una u otra forma el fenómeno de agregación (RODRÍGUEZ ARIZA, 1985), siendo así como creemos debe interpretarse esta importante función contable; es decir, como aquella, que a través de todo el proceso contable, nos lleva, desde la más simple expresión de la realidad dispersa, a la síntesis representativa de una situación conjunta de la misma.

Como señala el profesor Rodríguez Ariza (1992) la propia captación implica una abstracción agregativa de percepción de la realidad, para facilitar su conocimiento; la medición y valoración son, asimismo claras manifestaciones de la referida función, toda vez que, si esta última conlleva una agregación de magnitudes, tras su adecuada ponderación a través del precio, aquélla es, precisamente, muestra evidente de un acto agregativo en cuanto que permite pasar de lo complejo a lo simple debido a la relación subyacente existente entre ambas funciones. La representación y subsiguiente coordinación de la realidad constituyen, en sí mismas, un fenómeno agregativo, habida cuenta que sólo en la armonización de los hipotéticos entes inconexos transmisores de la imagen de la realidad de que se trate, cabe hallar una expresión representativa integral capaz de suministrar la información que se necesite”(PIEDRA HERRERA, 1995).

En el proceso agregativo, el primer estadio lo constituye la *cuenta*, convirtiéndose

así en el agregado contable mínimo de máxima homogeneidad, por cuanto la Contabilidad realiza ya una primera agregación al sintetizar y representar la interacción económica en el elemento conceptual cuenta.

Según el profesor Calafell (1972b), con “con las cuentas elementales y el método para su coordinación se formaron unos subsistemas de cuentas que debidamente integrados permitieron una doble agregación: de una parte, fue posible agregar subsistemas de cuentas de naturaleza homogénea (financiación, inversión, producción de coste, etc.), formando sistemas integrales; y por otra parte, podían agregarse todos los sistemas de cuentas de naturaleza distinta que hacía referencia a un mismo ente y obteniendo el sistema contable integral del mismo”. En este sentido, a la agregación, en el primer sentido, la denominaremos agregación objetiva -o de magnitudes homogéneas- y genera, con el método de partida doble utilizado, una síntesis periódica (día, mes, etc.). Igualmente, la agregación del segundo tipo -y que el mencionado autor denomina como subjetiva-, produce otra síntesis. Así, a cada síntesis de una o varias cuentas se le denomina balance, que se configura como el segundo elemento conceptual de la Contabilidad.

Sin embargo, además, “ha de tenerse presente que cabe formar tantos estados contables -agregados contables- como partes que se establezcan en el conjunto total de cuentas establecido para la representación de la realidad de una unidad económica, siempre y cuando, claro está, tales agregados sean susceptibles de suministrar algún tipo de información útil” (PIEDRA HERRERA, 1995). Como afirma el profesor Requena (1973), independientemente de la cuenta -como agregado primario de información- y el balance -como agregado integral-, existirán tantos otros agregados intermedios -estados contables-cuantos subsistemas de información quepa imaginar”. Según el profesor Calafell (1972a), todos ellos surgen de los “inputs, de información procesados”; de ahí que “quepa una doble clasificación: estados contables primarios, que son los que para un sistema pueden considerarse como normales resultantes de la operación finalística primaria del mismo; y estados contables secundarios, obtenidos por agregación posterior de los estados primarios (consolidación de cuentas, de balances, estados de situación neta, etc.)”.

Incluso podría considerarse que, la Contabilidad, por su propia naturaleza, posee las “características atribuibles a un modelo simplificado, no queriendo ello decir que la misma se constituya en la representación de un modelo detallado, sino, directamente en una simplificación de la realidad, con el consiguiente fenómeno de la agregación que ello conlleva. Inherente a esta concepción de la Contabilidad como modelo resulta que, en su conjunto, puede ser considerada como agregadoglobal” (RODRÍGUEZ ARIZA, 1986).

También, parece oportuno reseñar que, junto a este carácter agregativo que otorga a la Contabilidad su concepción como modelo, el procedimiento seguido por un método operativo resulta especialmente agregativo. Por un lado, porque las funciones que se

desarrollan en su seno ostentan tal naturaleza, y por otro, porque, a partir de sucesivas agregaciones que parten del elemento conceptual cuenta, se obtiene una visión sintética y adecuada de la realidad de que se ocupa (RODRÍGUEZ ARIZA, 1986).

En otro orden de ideas, y ante el hecho de la vinculación de un gran número de empresas en las economías actuales, la Contabilidad desarrolla un cuerpo teórico que le permite seguir representando lo más exacta y objetivamente posible esa realidad y que se ha venido a denominar Consolidación, Agregación o Integración de Estados Contables¹.

Estamos asistiendo, por tanto, a la agregación de los estados económico-financieros de un conjunto de empresas que son jurídicamente independientes pero

¹ Un estudio en profundidad del tema de la consolidación de los estados contables puede encontrarse, entre otras, en las obras de:

ÁLVAREZ MELCÓN (1978b), CAÑIBANO y CEA (1972), FERNÁNDEZ PEÑA, (1977), CUBILLO VALVERDE, (1983), ARAGÓN RODRÍGUEZ, (1994).

que desde una perspectiva económica están integradas en un mismo grupo de decisión.

Estamos ante una nueva manifestación de los procesos agregativos que la Contabilidad efectúa en su seno, y que a partir de las cuentas y pasando por los diferentes estados contables que pueden obtenerse, da lugar a la formación de unos nuevos agregados representativos de la situación de un conjunto de empresas vinculadas entre sí y que conforman, a su vez, una unidad; esto es, un grupo de sociedades.

Sin embargo, las funciones agregativas descritas anteriormente encuentran su concreción en diferentes fases del proceso metodológico de la Contabilidad. Así mientras que la agregación que configura la cuenta y la que, desde ésta, conduce al balance corresponde al proceso inductivo, el último de los fenómenos agregativos referidos integran una de las dos manifestaciones del subproceso intermedio.

6. LA INTERPRETACIÓN CONTABLE.

Tomando como punto de partida la compleja y heterogénea realidad objeto de estudio por la Contabilidad, se llega a una síntesis coherente de la misma mediante una serie de funciones, que con anterioridad hemos comentado, con un procedimiento eminentemente inductivo. Sin embargo, no será completo el método operativo contable si éste no desarrollara además un conjunto de operaciones con las que sea posible extraer conclusiones válidas y fiables acerca de la compleja fenomenología captada. En definitiva, se trata de poner de manifiesto la información obtenida sobre el estado y evolución de la unidad económica analizada de manera que tal interpretación sirva de base para la adopción de decisiones.

El profesor Rocafort (1983) piensa que dicho proceso que se caracteriza por su aspecto deductivo, permite “conocer las relaciones de causa a efecto que han motivado la situación presente, distinguir aquellos aspectos que han sido positivos, y que conviene reforzar, de aquellos otros que tienen significación negativa, que conviene controlar, anular o cambiar. Corresponde, por tanto, establecer un tratamiento que nos permita dar un pronóstico de curación o mejoramiento de la salud empresarial”.

Esta función de interpretación, por parte de la doctrina recibe la denominación de Análisis Contable. A juicio del profesor Cañibano (1996), consiste “en el estudio comparativo de la información contenida en los diferentes estados contables, con el fin de extraer conclusiones sobre la situación económica-financiera de la entidad a la que pertenecen, haciendo uso de aquellos instrumentos técnicos que facilitan las antedichas comparaciones”.

Para el profesor Fernández Gámez (1987), el Análisis Contable descansa sobre dos pilares fundamentales:

- 1.- La bondad del sistema contable aplicado.
- 2.-El grado de conocimientos contables poseídos por el sujeto llamado a emitir juicios.

Además, como destaca el profesor García Martín (1984), se precisa que “el conjunto de datos numéricos a tratar se presenten adecuadamente ordenados y sistematizados, para que la opinión que de los mismos se emita sea lo más racional, objetiva y coherente, permitiendo así explicar suficientemente las esencias o causas primarias del desenvolvimiento de la unidad económica”.

Si bien, como indica el profesor Calafell (1971), es muy frecuente que el análisis contable, “en su parte interpretativa se valga de conocimientos contables que el balance nunca nos puede reflejar, dada su naturaleza implícita, fijando conclusiones de carácter económico-financiero, jurídicas, técnicas o fiscales, para llegar a las cuales es preciso ampliar el análisis deductivo a otros muchos extremos, a todos aquellos que la Contabilidad como visión histórica del acontecer empresarial nos puede suministrar, y que si bien todos ellos han dado lugar a la formación del balance, en éste no se encuentran expresamente puesto de relieve, por lo que se debe acudir a otras fuentes explícitas, a otros instrumentos contables, mostrándonos una vez más el valor de la Contabilidad, de toda ella, como instrumento de investigación microeconómica fundamental”.

7. LA INFORMACIÓN CONTABLE.

Además de la dirección de la empresa, “los usuarios externos son fundamentalmente los destinatarios de la Contabilidad Financiera, y constituyen un grupo con cierto grado de heterogeneidad y, por tanto, con objetivos particulares

diferentes” (LÓPEZ DÍAZ Y MENÉNDEZ MENÉNDEZ, 1991).

La empresa recibe unos recursos financieros de personas o entidades que, en la mayoría de las ocasiones no tiene contacto directo con la misma, ya revistan la denominación de acreedores o la de titulares de participaciones del capital social. Pero, aparte de éstos, puede haber otros grupos e instituciones sociales interesados en la marcha o evolución de la empresa en cuestión, por las implicaciones de diversa naturaleza que la misma tiene con su entorno social. Todos estarán interesados en mayor o menor medida, en la marcha de la empresa, según las repercusiones que para cada uno de ellos tenga dicha sociedad, por lo que tendrán obviamente unas determinadas necesidades de información.

En este sentido, pudiera plantearse qué derecho asiste a los agentes económicos no vinculados a la gestión de la mencionada empresa para adentrarse en las interioridades de la misma. Con independencia de razones de seguridad pensamos, que en un gran número de circunstancias, esa información se da o deberá darse debido a que la empresa no es un agente aislado del mundo: ella, al igual que cualquier persona individual o social, está interrelacionada con su entorno y sin él no tendría razón de existir, de ahí la cada vez mayor exigencia de la misma para aquellos grupos sociales que la justifican.

Las necesidades de los usuarios determinan cuáles son los objetivos de la información, de ahí que éste deba responder a unos principios contables, previamente diseñados, al objeto de que la misma pueda satisfacer suficientemente a sus receptores de información.

Por su parte, AECA (1992a) enumera también un conjunto de características cualitativas que debe reunir la información contable, y que denomina requisitos, los cuales transcribimos seguidamente:

1. *1. Identificabilidad.* Los estados contables periódicos se refieren a sujetos económicos perfectamente definidos en cuanto a su área de actividad económica y a momentos o intervalos temporales perfectamente identificados. Deben mostrar expresamente los datos de identificación contenida en ellos.
2. *2. Oportunidad.* La información contable debe ofrecerse a los decisores económicos en tiempo oportuno, ya que unos datos presentados a destiempo se convierten en inútiles para la aplicación a la que están ordenados. La fijación de los plazos de presentación de los estados contables es materia de juicio que corresponde, en todo caso, señalar a los órganos pertinentes de la unidad económica. No obstante, el ordenamiento jurídico suele establecer unos plazos para la presentación de los estados contables periódicos.
3. *3. Claridad.* La información contable debe ser mostrada en términos claros y asequibles, con el fin de asegurar, dentro de lo posible, la adecuada utilización de la misma por parte de sus diferentes destinatarios, los cuales no tienen por qué ser especialistas en materia contable. La normalización contable favorece substancialmente la claridad de la información, al generar unos estados uniformes en cuanto a estructura,

terminología y criterios de elaboración.

4. *Relevancia*. La información ha de poseer una utilidad notoria, potencial o real, para los fines perseguidos por los diferentes destinatarios de los estados contables; igualmente, ha de ser completa, para que se pueda alcanzar un conocimiento suficiente de los hechos que se tratan de relevar, por lo que se deben

declarar todos los datos pertinentes e informaciones adicionales necesarias para el proceso de adopción de decisiones.

4. 5. *Razonabilidad*. La información contable no puede alcanzar en todos los casos una exactitud completa sobre los sucesos de la actividad económica que trata de dar a conocer, por lo que debe perseguir una aproximación razonable de los mismos. La mayoría de los sucesos económicos se prestan a diversas conjeturas, no son medibles con entera precisión, dependen de sucesos aleatorios, etc. Por lo tanto, basta con que los estados contables alcancen una exposición razonable de los hechos que tratan de representar. La razonabilidad de dichos estados se consigue a través de la aplicación correcta de los principios contables que inspiran su elaboración.

5. 6. *Economicidad*. La información contable es útil para el proceso de adopción de decisiones, pero, al mismo tiempo, su obtención ocasiona costes. La información que ha de proporcionarse a los decisores económicos debe tener en cuenta el criterio de coste-beneficio a la hora de juzgar sobre el nivel de agregación o desarrollo de ciertos datos que pueden favorecer un conocimiento más detallado de los hechos por parte de los respectivos decisores.

6. 7. *Imparcialidad*. La información contenida en los estados contables periódicos ha de elaborarse con la intención de que sea absolutamente neutral e imparcial, es decir, que no tergiversarse o distorsione los datos en favor de ciertos destinatarios y en perjuicio de otros.

7. 8. *Objetividad*. La información contable ha de elaborarse utilizando un mecanismo de procesamiento que impida al máximo la introducción de criterios subjetivos por parte de los responsables del proceso. Esto depende del grado de concreción y consistencia del sistema de procesamiento contable para producir automáticamente mediciones de datos al margen de posibles influencias subjetivas de los procesadores del mismo. La información contable posee un grado de objetividad suficiente cuando varios procesadores de los mismos hechos contables, dentro de un mismo sistema de información, y aplicando las mismas reglas, pueden llegar a unos datos análogos entre ellos.

8. 9. *Verificabilidad*. La información contenida en los estados contables debe ser susceptible de control y revisión, interna y externa. La verificabilidad interna depende esencialmente de las normas de control interno que efectivamente regulen las diferentes operaciones que desarrolla la empresa y el propio sistema de procesamiento de la información contable. La verificabilidad externa representa la propiedad de la información de ser sometida a comprobación a través de pruebas pertinentes fuera del sistema de procesamiento, y representa una garantía necesaria para sus usuarios respecto al cumplimiento de los requisitos que deben ser exigidos a la información y a la correcta aplicación de los principios contables que sirven de

base para su elaboración; esta garantía es máxima cuando la revisión es realizada por

profesionales especializados e independientes de la empresa.

A este respecto son interesantes las características que la información contable debe revestir a juicio del profesor Cañibano (1996): debe ser *oportuna*, esto es, publicada a tiempo, al objeto de que pueda ser útil a sus futuros receptores; debe ser *clara y asequible*, ya que los destinatarios de dicha información no tienen por qué ser especialistas en materia contable; *relevante y completa*, dado que debe poner de manifiesto cuestiones de interés para el futuro destinatario, así como no ocultar parcela de la misma. En resumen, “las normas dirigidas a regular cómo se deben presentar los estados contables-financieros deben tener muy en cuenta los anteriores requisitos, sin olvidar en ningún momento que el contenido de dicho estados debese eminentemente sintético” (CAÑIBANO, 1996).

Por su parte, la IV Directriz de la Comunidad Económica Europea (1978), señala en su artículo 2º algunas de las características que la información debe poseer: “Las cuentas anuales deberán establecerse con claridad y de conformidad con la presente directriz; las cuentas anuales deberán dar una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad; cuando la aplicación de la presente directriz no sea suficiente para dar la imagen fiel señalada anteriormente se suministrarán informaciones complementarias”.

Como resumen de lo anterior, nuestro Plan General de Contabilidad (1990) en el apartado 10 de su *Introducción* establece que “la información contenida en las cuentas anuales debe ser:

-*Comprensible*: la información ha de ser, dentro de la complejidad del mundo económico, fácil de entender por los usuarios. -*Relevante*: debe contener la información verdaderamente significativa para los usuarios sin llegar al exceso de información, que iría en contra de la característica anterior. -*Fiable*: ausencia de errores significativos en la información suministrada, a fin de cumplir el objetivo que se pretende. -*Comparable*: la información debe ser consistente y uniforme en el tiempo y entre las distintas empresas. -*Oportuna*: la información debe producirse en el momento que sea útil para los usuarios, y no con un desfase temporal significativo.

Asimismo, en el apartado 13 de la referida *Introducción* señala que “la cuarta parte del Plan General de Contabilidad se refiere a las cuentas anuales, materia del máximo interés por ser la culminación del desarrollo contable del ejercicio y porque constituyen el instrumento transmisor de la información contable a los distintos agentes económicos y sociales”: Las cuentas anuales están integradas por:

-*El Balance*, que presenta la síntesis de las cuentas patrimoniales activas y pasivas

al final del ejercicio económico. -*La cuenta de Pérdidas y Ganancias*, que determina el resultado de la empresa y las causas que lo han originado. -*La Memoria*, que comenta el contenido de las anteriores facilitando su correcta interpretación. Dentro de la misma se incluye el cuadro de financiación donde se muestran separadamente los orígenes y las aplicaciones de fondos, así como la variación del circulante.

No obstante lo anterior, pensamos que, aunque es un avance con respecto a la concepción sobre la información contable existente en Europa, pero principalmente en España, muchas de las empresas, como consecuencia de la cada vez mayor presión social, se ven éticamente obligadas² a completar, con otros estados contables, la información contenida en los anteriores. De ahí que podamos suscribir la opinión de los profesores López Díaz y Menéndez Menéndez cuando afirman que “los informes contables emitidos por las empresas son muy diversos, pudiendo apreciarse que con el paso del tiempo se hace habitual el uso de nuevos documentos con los que se intenta satisfacer las necesidades de información que van surgiendo como consecuencia de la evolución que experimenta el entorno económico en el que la empresa realiza su actividad; asimismo, la incorporación de nuevos documentos tiene la finalidad de adaptarse mejor a las necesidades particulares de los diferentes grupos de usuarios externos. Los estados contables básicos emitidos por la empresa son los siguientes: el balance, la cuenta de resultados, el estado de origen y aplicación de fondos (conocido también como estado de cambios en la situación financiera), el estado de cash flow, el estado de variación del neto y el anexo, o memoria. Además de los anteriores informes existen otros muchos, si bien no son utilizados con tanta generalidad. Entre éstos podemos mencionar el estado de valor añadido, el estado de variación de la inversión, el estado de transacciones con organismos oficiales, etc.” (LÓPEZ Y MENÉNDEZ, 1991).

² Una prueba de reconocimiento de lo que acabamos de decir la constituyen, de una parte, los informes económico-financieros de las empresas españolas efectuados por APD, los elaborados por la Central de Balances del Banco de España y los Balances Sociales que hasta el presente han confeccionado algunas empresas españolas.

II.- LA CIENCIA DE LA CONTABILIDAD

INTRODUCCIÓN: EL CONOCIMIENTO CONTABLE.

Intentaremos en este apartado recoger algunas de las aportaciones metodológicas que justifican la consideración de la Contabilidad como cuerpo de teoría. Posteriormente, analizaremos e interpretaremos el devenir histórico de la Contabilidad. Por último, persiguiendo una proyección en el área contable de las concepciones científicas contempladas en los contenidos anteriores. Por tanto nos ocuparemos de algunas aportaciones de interés que, de alguna forma, analizan el fundamento científico de nuestra disciplina en su interrelación con el pensamiento filosófico actual.

1. CARACTERIZACIÓN DEL CONOCIMIENTO CONTABLE

Hoy nadie niega el carácter científico de la Contabilidad, aunque no han faltado autores que han negado su autonomía científica, tales como Gino Zappa u otros, si bien, actualmente, sus razonamientos parecen haber quedado totalmente falsados.

Así, son numerosos los autores que coinciden en otorgar a la Contabilidad su estatuto de científicidad. “Carboni la consideró como `ciencia de la administración hacendal`; Besta, como `ciencia del control económico`; Massi la entendió como `ciencia de la administración del patrimonio`; López Amorín, `ciencia del equilibrio patrimonial`. Igualmente es considerada como ciencia sustantiva por otros varios tratadistas extranjeros, así como por todos los españoles que consideran la Contabilidad como ciencia y, en especial, los profesores Rodríguez Pita: `ciencia que estudia las leyes del equilibrio patrimonial producido por los actos administrativos`, y Fernández Pirla, quien de una forma concreta dice que la Contabilidad `con ser ciencia económica, es ciencia autónoma con leyes y principios propios que permiten que juzguemos el análisis precontable como auténtico contenido de la Contabilidad, considerada en su dimensión científica`”(REQUENA RODRÍGUEZ, 1965).

El profesor Calafell (1963) señala que “los autores han profundizado en torno a la fundamentación de la Contabilidad como ciencia basándose en los caracteres que, según la lógica, deben reunir unos conocimientos para ser considerados como científicos, estudiando el objeto material, el objeto formal y el fin de la ciencia contable (Fernández Pirla, Calafell Castelló). Otros han utilizado la Axiomática de las ciencias formales y han constituido sistemas de axiomas, teoremas, postulados y definiciones a las cuales someten la realidad económica con objeto de ser tratada con rigor científico y de enunciar los principios y normas de la ciencia de la Contabilidad (Mattessich, Holzer). Por último, en la actualidad, existe un grupo de autores que aplican a la demostración científica de la Contabilidad los principios de la teoría de conjuntos y de la lógica simbólica, tendiendo a una teoría formal de la Contabilidad (Devine, Ijiri, Mattessich)”.

Para Braithwaite “una teoría científica es un sistema deductivo en el que se sigue

lógicamente consecuencias observables de la consideración conjunta de hechos observables y el conjunto de hipótesis fundamentales del sistema; por tanto, todo estudio de la naturaleza de una teoría científica es estudio de la del sistema deductivo que se utilice en ella” (BRAITWAITE, 1965).

Mattessich se cuestiona si el vocablo *teoría*, utilizado en la terminología científica convencional, resulta procedente en el caso de la Contabilidad. Así se plantea el mencionado autor si ésta “es simplemente un conjunto de leyes y dogmas de dirección junto con la descripción de los instrumentos que sirven para el cumplimiento de estas leyes o aspira a ser algo más riguroso” (MATTESSICH, 1966).

Este autor (MATTESSICH, 1966), en clara coincidencia con Braithwaite, argumenta que para analizar la medida en que la Contabilidad resulta susceptible de acomodación al concepto de teoría científica, deben ser objeto de consideración cuatro elementos fundamentales:

- 1.- Los hechos observados, o sea, los observables o hipótesis empíricas de la Contabilidad.
- 2.- Las hipótesis fundamentales, también llamadas por Carnap *inobservables*.
- 3.- La conjunción de ambos, es decir, los *principios puente* de Hempel y *reglas de transformación* de Carnap.
- 4.- La deducción de consecuencias observables.

En referencia a los hechos observados, su identificación es bien sencilla, pudiéndose concretar en *objetos económicos*, *agentes económicos*, además de sus cambios, interacciones y relaciones. Estos últimos hechos observados “consisten en transacciones económicas pasadas o futuras entre las anteriores entidades (es decir, entre el conjunto de objetos y agentes)” (MATTESSICH, 1966).

Según Mattessich, los elementos anteriormente descritos como observables constituyen los elementos originales o primarios, no obstante lo cual, subraya el referido autor la circunstancia de que, en contabilidad, las observaciones fácticas dependen, en realidad, de teorías, como por ejemplo lo prueba la valoración de los objetos económicos, que constituyen una construcción teórica más que una noción primitiva (MATTESSICH, 1966).

En relación a los objetos económicos, Mattessich (MATTESSICH, 1964) realiza una distinción entre objetos económicos reales, tales como bienes y servicios, y objetos económicos financieros, como son los derechos. Ambas tipologías se integran en el mundo económico en un sólo conjunto específico de elementos vinculados hacia la producción y el consumo. De otra parte, cabría considerar al hombre como un ente natural aislado, como agente económico colaborador de la interacción económica, en especial, en diferentes funciones, cuya realización la efectúa integrado en unidades

sociales de distintos órdenes. De esta forma, los “bienes y agentes son susceptibles de agrupación para integrarse en subconjuntos del mundo económico de forma que, bajo la denominación de unidades económicas, constituyen el marco en donde tiene lugar tal actividad, las cuales pueden también integrarse en unidades de orden superior e incluso formar una sola unidad económica, fuera de la cual no existen elementos económicos” (REQUENA RODRÍGUEZ, 1988).

Tales matizaciones no hacen más que corroborar el carácter difuso de la distinción entre los conceptos de observable e inobservable. Así el profesor Mattessich reconoce que la discriminación entre ambos constituye más una cuestión de grado que una diferencia en sí misma.

Por su parte, en Contabilidad, las hipótesis fundamentales son aún más difíciles de establecer que los propios hechos, dificultad que se agrava ante la circunstancia de que, en nuestra disciplina las decisiones vienen, usualmente, condicionadas por los objetivos específicos que se persigan, como lo prueba el hecho de que, en ocasiones, mientras que ciertas hipótesis pueden resultar válidas para un determinado propósito, para otro u otros proceden hipótesis distintas.

Aunque lo anterior puede dificultar el establecimiento de una teoría de la Contabilidad aplicable con carácter general, también es cierto que “tales dificultades pueden salvarse fácilmente” (MATTESSICH, 1966). Sería suficiente con señalar los objetivos que correspondieran, tras lo cual, ya cabría establecer las hipótesis relevantes que vinieran al caso, que merced a las oportunas reglas de correspondencia o transformación, permitirán asignar contenido empírico a los enunciados teóricos.

Las hipótesis fundamentales de la Contabilidad presentan más dificultades de precisión que los hechos observables. De ahí los diversos intentos de formular axiomas contables, proposiciones básicas, postulados, principios, hipótesis, reglas, etc. Podría decirse, pues, que esta característica normativa y teleológica de la disciplina contable dificulta el establecimiento de un único conjunto de hipótesis fundamentales, dando lugar, quizás, a múltiples conjuntos alternativos de hipótesis empíricas para otros tantos objetivos particulares. Ahora bien, entendemos que la no existencia de una base común para todo sistema contable implicaría rechazar la concepción de una Teoría de la Contabilidad, pero “si es posible precisar dentro de la completa gama de sistemas contables una serie de proposiciones básicas comunes a todos estos sistemas, una teoría de la Contabilidad -en el sentido riguroso del término- puede existir perfectamente. En tal circunstancia deberíamos formular alguna de esas proposiciones básicas a modo de sentencias que contengan las variables que permitan enunciar posteriores proposiciones compatibles con objetivos específicos, es decir, que permitan insertar hipótesis empíricas orientadas” (MATTESSICH, 1966).

El profesor Mattessich, además, al referirse al conjunto de hipótesis que no pueden

establecerse antes de que los objetivos se hayan precisado, justifica la aparición de algunos enunciados básicos formulados en términos de proposiciones existenciales, cuya función sería la de reservar un lugar determinado a aquélla a la espera de la aparición de los mencionados objetivos. Algunas de esas proposiciones existenciales en Contabilidad pueden concretarse en las siguientes (MATTESSICH, 1966):

- Existe un conjunto de hipótesis específicas para recoger dentro de una cuenta general las fluctuaciones en el nivel de precios.
- Existe un conjunto de hipótesis específicas para asignar valores a transacciones.
- Existe un conjunto de hipótesis específicas que describen cuando una parte de riqueza debe considerarse como ingreso o como gasto.

Por otra parte, y según Braithwaite, una vez precisados los hechos observados por la Contabilidad así como el auténtico alcance de sus hipótesis fundamentales, procedería analizar la consideración conjunta de ambos. Como señala el profesor Requena (1986), tal consideración conjunta “de conceptos confiere a la Contabilidad una configuración teórica especial, cuya razón de ser se deriva de la consustancial naturaleza de sus hipótesis fundamentales y la frecuente interrelación de las mismas con objetivos concretos, cuya circunstancia no ha sido, comúnmente, tomada en consideración. De tal manera, se observa que, generalmente, se utiliza en Contabilidad hipótesis específicas que, erróneamente, son tomadas como reglas contables, e incluso, en ocasiones, como auténticos *principios de contabilidad*, sin deparar en establecer la evidente asociación de las mismas con los propósitos u objetivos particulares que las condicionan, los cuales hacen de ellas meras proposiciones restringidas a un campo limitado de aplicación”.

Por último, centrándonos en el último elemento necesario a tener presente en el análisis de la caracterización de la Contabilidad como cuerpo de Teoría, es necesario señalar que aquélla incide en la investigación del alcance de sus consecuencias observables. El problema que se origina en torno a esta circunstancia no resulta del todo aclarado, toda vez que como afirma Mattessich (1966) “el camino o criterio a seguir para la refutación de hipótesis contables resulta no menos precario que los medios a utilizar para ello. Supongamos que ciertas teorías son adecuadas para la verificación, o más concretamente para la refutación de hipótesis contables, ¿en qué momento procede rechazar la hipótesis o teoría testada? Una teoría científica no puede ser verificada en el sentido estricto de la palabra, sino sólo, en todo caso, refutada, y como consecuencia, el criterio de invalidación, en cierto modo, sustituye al de verificación”.

Lo explicitado anteriormente viene suponiendo una gran dificultad para la Contabilidad, pero, no es menos cierto que también afecta a otras muchas disciplinas. En cualquier caso -concreta Mattessich-ello es solamente cuestión de realizar una efectiva distinción entre hipótesis científicas e hipótesis pragmáticas, pues mientras éstas no pueden ser invalidadas más que por la aparición de otras hipótesis competitivas que proporcionan un mayor rendimiento que la teoría testada, una hipótesis puramente

científica puede ser invalidada por el criterio anteriormente expuesto.

Como consecuencia de lo anterior, podría decirse, en definitiva, que “si bien existen, serios problemas respecto de la caracterización de la contabilidad como una teoría científica, no lo es menos que, desde un punto de vista epistemológico, tales dificultades no son insuperables” (MATTESSICH, 1966).

Además, siguiendo a la profesora Piedra, “en este intento de caracterización científica de la Contabilidad, y desde otro punto de vista, podemos basarnos en el análisis realizado en los apartados precedentes sobre los rasgos distintivos que debe revestir un conocimiento determinado para ser tipificado como científico: racionalidad y objetividad.

La noción de racionalidad en Contabilidad queda plenamente justificada en tanto que ésta opera sobre hipótesis empíricas, en base a un conjunto de reglas lógicas, de tal forma que resulta posible extraer conclusiones.

Además, entre las conclusiones teóricas de nuestra disciplina se dan toda una serie de conexiones, de tal forma que se encuentran perfectamente sistematizadas.

Junto a su racionalidad, la Contabilidad es también objetiva, en el sentido burgués, de adecuación al objeto perseguido, y en el popperiano, al admitir en las teorías contables la contrastación intersubjetiva.

Por tanto, la Contabilidad no pretende sino desentrañar una realidad, explicitarla en forma veraz, no necesitamos abundar en la explicación de su adecuación al primer sentido otorgado al término `objetividad`”.

En definitiva, participamos de las palabras del profesor Rivero cuando afirma que “la Contabilidad, pues, constituye hoy una de las ciencias más definidas y precisas con que el hombre moderno se enfrenta a la realidad que lo rodea. En el conjunto de las ciencias económicas, la Contabilidad ocupa una avanzada -a través de su núcleo temático en torno a los fenómenos patrimoniales- para la exploración de la sociedad contemporánea en lo que respecta a sus fundamentos y ordenación económica. Por ello, quedan lejos ya las fecundas fases empíricas y precientíficas y también el período constitucional de la ciencia contable.

Hoy esta ciencia se yergue con sus medios propios de investigación, sus amplias conexiones jurídico-económicas y su metodología como una de las grandes realidades del pensamiento contemporáneo. La arcaica opinión de que la Contabilidad no es una ciencia, sino una técnica, queda configurada como una afirmación arqueológica propia de quien carece de auténtica información científica”.

2. EL DEVENIR HISTÓRICO DE LA CONTABILIDAD: UNA INTERPRETACIÓN.

El profesor Rivero Romero (1968) afirma que el “historiador de la ciencia constata con enorme frecuencia que los saberes prácticos, precientíficos, van constituyendo materiales acumulados sobre los cuales, en un momento determinado, la especulación del teórico asienta una nueva ciencia”.

Este párrafo anterior, a nuestro entender, es aplicable en todo su contenido a nuestra disciplina, en tanto ésta ha ido fraguándose a través de un lento proceso de elaboración histórica.

No es éste el contexto adecuado para ocuparnos rigurosamente del problema del devenir histórico de nuestra ciencia, pero si podemos realizar un somero análisis de su evolución a la luz de la teoría Kuhn.

La interpretación de la evolución histórica de la Contabilidad es susceptible de realizarse bajo la perspectiva metodológica de Thomas S. Kuhn, lo que, según un sector de la doctrina, nos conduce a considerar que nos encontramos ante una revolución en nuestra disciplina; este pensamiento, al menos, expresa la profunda conmoción conceptual por la que atraviesa la Contabilidad. Como afirma el profesor Túa (1983), parece que la fuente dinámica por la que atraviesa la teoría de esta disciplina justifica la atención que el modelo de Kuhn ha tenido sobre la misma.

Más que una revolución, puntualiza dicho autor, es preferible pensar que la Contabilidad se enfrenta con una notable evolución de la base social en la que se asienta, que ha condicionado su cambiante papel tanto en la empresa como en el mundo que le rodea. En el mismo sentido, otros autores (WELLS, 1976) han afirmado que la Contabilidad se encontraría emergiendo de un período de crisis, saliendo de una revolución de sus estructuras.

Por ello, todo lo anterior puede tener su razón de ser en las características de los hechos objeto de estudio de la Contabilidad. En nuestra disciplina, aquellos no son permanentes ni repetibles como puede ocurrir en las ciencias naturales. Cambian constantemente los hechos y se modifican las circunstancias que los rodean. Como considera el profesor Álvarez Melcón (1978a), las causas de dichos cambios pudieran estar en las modificaciones que experimenta el mundo que estudiamos, de forma tal que, cosas que antes no poseían importancia se han convertido después en muy relevantes, o también, como agrega el mencionado autor, “a causa de los cambios de nuestra fuente de información, la clase de hechos accesibles para nosotros que pueden haber cambiado o a causa de nuestros propios cambios, las cosas por las que nos interesamos, pueden haber variado”.

Pero, en cualquier caso, la idea de paradigma de Kuhn aplicada a nuestra disciplina, exige presuponer la existencia de una comunidad científica que comparta un conjunto de ideas que la mantenga unida.

En relación con lo anterior, nos parece de importancia las precisiones que el

profesor Requena (1986) realiza a propósito de sintetizar las concepciones epistemológicas de la ciencia contable, delimitando ciertos acontecimientos de la historia de nuestra disciplina y poniendo de manifiesto algunos relevantes de su devenir histórico como cuerpo científico.

Para Fernández Pirla (1983) la Contabilidad en sus orígenes “fue meramente empírica y respondía a la necesidad de registro. Sólo más tarde, y a medida que la necesidad elemental generadora va siendo satisfecha, se inicia el proceso de investigación de principios y causas caracterizador de la Ciencia, sometiéndose a sistematización el contenido material poseído, buscándose generalizaciones y relaciones y obteniéndose primeros principios”.

Como afirma el profesor Requena (1986), “resulta evidente que, aunque su origen parece situarse en las primeras manifestaciones mentales del control económico de las haciendas, ello no puede considerarse, en modo alguno, como ruptura constitutiva que configure el conocimiento de nuestra ciencia... De tal manera, difícilmente debe conferirse a la contabilidad mental ni siquiera la consideración de origen sino, estrictamente, de primeros atisbos de una mera inquietud de control innata en el hombre. A lo sumo, como una primera manifestación de la misma”.

Los profesores Carrasco y García (1986) se manifiestan en la misma dirección cuando señalan que “es fácil retener mentalmente la deuda de crédito con otra persona, pero resulta prácticamente imposible mantenerla cuando son varios los sujetos que habitualmente intervienen en este tipo de relación, aumentando el grado de dificultad en la retención cuando, además, la cuantía experimenta sucesivas variaciones”.

En todo caso, el origen de la Contabilidad podría situarse en sus primeras anotaciones escritas, aunque, dado lo rudimentario de las mismas hasta la invasión de los bárbaros -continúa el mencionado autor-, solamente las realizadas en Roma responden de una manera más precisa a tal consideración, si bien no como auténtica ciencia sino, estrictamente como una técnica.

Sin embargo, y según la profesora Piedra, “no existe unanimidad por parte de la doctrina en la fecha de nacimiento de nuestra disciplina. Así, por ejemplo, el profesor Pifarré la sitúa en 1914; Melis (1950), y con él, J. H. Vlaemminck (1961), la sitúan con Francesco Villa, quien alumbró sus principales obras entre 1840 y 1850; Hendriksen (1981) parece situar esta fecha en el año 1930, que es el que menciona para separar dos períodos en la ciencia contable: el antiguo y el moderno o científico” (PIEDRA HERRERA, 1995).

Por su parte, a juicio del profesor Requena (1986), la verdadera configuración científica de la Contabilidad encuentra sus primeras secuencias en el siglo XIX bajo la teoría personalista de Cerboni, pues aunque aportaciones anteriores tales como la obra de

Pacciolo fueron de singular trascendencia, no fueron precisamente el hito de mayor consistencia para la cualificación científica de nuestra disciplina. En último extremo, cabría situar el pasado histórico de la ciencia de la Contabilidad en las escuelas personalista y su precursora la lombardo-austriaca, o en todo caso, en la escuela contista de Degranges a finales del siglo XVIII.

Así, la configuración científica de la Contabilidad comienza con Fabio Besta, cuya doctrina parece merecer la calificación de *origen de su pasado actual* en el que podría situarse dicho origen. No obstante, dado el carácter paradigmático del principio de dualidad y el alto valor intrínseco de la recurrencia histórica de la obra de Pacciolo, podía situarse la ruptura que constituye el comienzo de nuestra ciencia en el año 1494, toda vez que con anterioridad, sólo se produjo un proceso de acumulación “característico predecesor de toda ruptura que, sucesivamente, va determinando en la que ésta se producirá” (REQUENA, 1986).

Con posterioridad a Fray Lucas Pacciolo -según el profesor Requena-da comienzo un período de ciencia normal, y en el que aparece los característicos efectos de la ruptura. Por tanto, desde la enunciación de la `partida doble` en 1494³, la Contabilidad rompe con su pasado, iniciando así, un proceso de desarrollo “en el que, sucesivamente, van tomando cuerpo diferentes concepciones, características de la ciencia normal, cuya presencia histórica se produce en los denominados `período clásico` y `período científico`” (REQUENA, 1986), en el que actualmente nos encontramos.

3. LAS TESIS DE KUHN APLICADAS A LA CONTABILIDAD

Las tesis de Kuhn no han sido aplicadas únicamente para estudiar el proceso de desarrollo científico de la Contabilidad, sino también para analizar la situación actual de la misma. En esta línea sobresalen los trabajos de Wells y Belkaoui, y el documento Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance (SOATATA) de la American Accounting Association (A.A.A.).

3.1. La matriz disciplinar en Contabilidad: La propuesta de Wells.

Según Wells la Contabilidad evoluciona mediante un proceso continuado de revoluciones y de sustitución de paradigmas. Apoyándose en el sentido amplio de paradigma como “matriz disciplinar”, Wells trata de descubrir -de acuerdo con las tesis de Kuhn-sus elementos observando la conducta de los miembros de la comunidad científica. Esta comunidad científica que Wells identifica, comprende a los miembros de organizaciones de profesores e investigadores, tales como la American Accounting Association, la Asociación de Profesores Universitarios de Contabilidad de Reino Unido, la Asociación de Contabilidad de Australia y Nueva Zelanda, la División de Investigación de la A.A.A. y la Fundación de Investigación Contable de Australia. Esa

opinión, como señala el profesor Donoso (1995), reviste de un tinte localista y limitado a su investigación. “Localista porque la comunidad científica identificada queda restringida a unos pocos países anglosajones y limitada porque su propuesta no explica el proceso de crecimiento de nuestra ciencia, al descansar la matriz disciplinar o paradigma en un tipo de comunidad científica solamente identificable en el presente siglo. Sin embargo, estas limitaciones no disminuyen el valor de su propuesta, aunque sus conclusiones deberían ser matizadas para situarlas en un ámbito adecuado de referencia.” De esta polémica también participa el profesor Requena (1989) señalando respecto a Wells que “su

³ Con la aparición de la partida doble se consigue “obviar la limitación de la memoria, ordenar y clasificar la situación hacendal y conocer la coordinación entre los diversos componentes de una transacción económica”. (CARRASCO Y GARCÍA MARTÍN, 1986)
comunidad científica no se adecúa al sentido de universalidad con que Kuhn (1971) concibe la acción de paradigma”.

La matriz disciplinar de Kuhn estaría formada, según Wells (1976), por los siguientes elementos:

1. *Generalizaciones simbólicas*, que serían aquellos componentes generalmente aceptados y de fácil representación por el grupo:

- .- Partida doble.
- .- Clasificación de activo en fijo y circulante.
- .- Concepto de fondo de maniobra.
- .- Ratios contables.
- .- Apalancamiento financiero.

2. *Acuerdos de grupo*, que se corresponden con algunos de los considerados como principios de contabilidad generalmente aceptados:

- .- Principio de realización.
- .- Principio de asociación de ingresos y gastos.
- .- Principio de empresa en marcha.
- .- Principio del coste como base de valoración de activos.

3. *Valores compartidos*:

- .- Prudencia.
- .- Consistencia
- .- Importancia relativa.

4. *Ejemplares*, que se corresponderían con los principales manuales y documentos profesionales.

Wells analiza la mencionada matriz disciplinar con el fin de comprobar si en el momento presente nos encontramos ante un cambio revolucionario o de paradigma, para

lo cual aplica el proceso metodológico desarrollado por Kuhn, señalando las siguientes fases:

a) Percepción de anomalías. Las principales anomalías detectadas por Wells se derivan de la incapacidad del sistema de coste histórico para representar la realidad económica de la empresa en épocas de inestabilidad monetaria.

b) Las crisis y emergencias de teorías. Un campo afectado por las anomalías puede calificarse como en estado de crisis profunda con lo que se exige la destrucción de paradigmas en gran escala y cambios importantes en los problemas y las técnicas de la ciencia normal. Por tanto, el surgimiento de nuevas teorías es precedido generalmente por un período de inseguridad profunda que es generado por el fracaso de la ciencia normal para dar las respuestas adecuadas. Según afirma Donoso (1995) en nuestra ciencia, la emergencia de teorías para paliar las anomalías detectadas en el punto precedente han sido muchas y variadas, entre las que merecen destacarse las de Edwards y Bell (1972), Sprouse y Moonitz (1962), Mattessich (1964), Chambers (1966a), Mathews (1965), así como numerosas propuestas a nivel institucional.

La siguiente fase, sigue Donoso, identificada por Wells, es el surgimiento de diferentes escuelas de pensamiento. Aunque como subraya Kuhn se requiere que tras un período de debate el nuevo paradigma sea aceptado por la comunidad científica. Entre los debates mantenidos por la comunidad científica contable en las últimas décadas destacan los suscitados entre Chambers (1966a, 1971a, 1971b) y Mattessich (1966), entre este último y Sterling (1970, 1972) o la oposición de Nelson (1973) al cambio, en defensa de la matriz disciplinar sustentada, o las condiciones de Edwards, Bell y Johnson (1979), y Chambers (1982).

c) Creación de escuelas de pensamiento. Lo anterior da lugar a la aparición de dos grandes corrientes: una de defensa de la matriz que sustenta el principio del coste histórico (en su caso ajustado al nivel general de precios) y aquélla que pretende la utilización de un criterio de valoración a coste corriente. Wells identifica, de acuerdo con los diferentes criterios de valoración de activo, hasta cuatro escuelas diferentes que ofrecen respuestas alternativas al método de valoración del coste histórico:

1. 1. La contabilidad ajustada al nivel general de precios.
2. 2. Contabilidad al coste de reposición.
3. 3. Contabilidad en función del valor de la empresa.
4. 4. Contabilidad al valor de realización neto o contabilidad continuamente actualizada.

La aceptación de un nuevo paradigma, de acuerdo con Kuhn (1971), exige la destrucción del paradigma anterior y el consiguiente conflicto entre escuelas del pensamiento científico opuestas, lo que dada la inconmensurabilidad de los paradigmas en competencia, se hace necesaria una transición entre paradigmas, donde los

argumentos de persuasión para atraer a la comunidad científica como un todo son imprescindibles, hasta que el nuevo paradigma resulta dominante. Todo este proceso de transición constituye la revolución científica.

d) Habría que preguntarse si en la Contabilidad estamos asistiendo a una revolución que conduce a un cambio de matriz disciplinar; lo que, según Wells (1976) resulta prematuro verificar. Hoy, dados algunos cambios, principalmente de carácter normativo (legal o institucional) que se han producido en relación con la aceptación simultánea de ambos paradigmas (MATTESSICH, 1985), nos hace pensar que la labor de persuasión de la escuela que sustenta el nuevo paradigma o matriz disciplinar está dando frutos. Esta tolerancia de paradigmas contrapuestos si seguimos a Kuhn, y contrariamente a la opinión de Mattessich que reconoce una matriz disciplinar por combinación de diferentes valores, sería un paso más en el cambio revolucionario y la mejor forma de consolidar, a través de la prueba, aquel paradigma cuya aceptación en la comunidad científica sea mayor, dado que las diferencias entre paradigmas son irreconciliables (KUHN, 1971).

Así mismo, cabe cuestionarse si las tesis de Kuhn puedan ser aplicadas a una ciencia de las características de la Contabilidad, donde el entorno económico y social ejerce una influencia decisiva en su evolución, más que la investigación y el descubrimiento en las ciencias puras. En este sentido hemos de destacar la opinión de Mattessich (1985) cuando señala que, más que un cambio paradigmático en Contabilidad nos enfrentamos con un cambio metodológico que puede conducir a una perspectiva, que posibilite y solvete cuestiones no planteadas. Además el propio Wells en la analogía que propone entre el modelo kuhniano y el progreso de la contabilidad, hace referencia únicamente al pensamiento contable “ya que dadas las dificultades políticas para comenzar un cambio en la práctica contable, este puede ser un progreso evolucionista más que revolucionario. Pero sospecho que no tendrá lugar hasta que la revolución aquí descrita haya tenido lugar completamente” (WELLS, 1976).

3.2. La concepción multiparadigmática de Belkaoui.

Según Belkaoui (1985) un paradigma es una imagen esencial de la materia subjetiva de una ciencia, que sirve para definir lo que debiera ser utilizado, las preguntas que hay que hacerse y las reglas que deben seguirse para interpretar las respuestas obtenidas. En definitiva, se trata de la unidad mayor de consenso en una ciencia y sirve para diferenciar una comunidad científica de otra.

Este autor somete a análisis la situación actual de nuestra ciencia tomando como referencia los diferentes enfoques de la misma contenidos en el informe “Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance” (SOATATA) de la American Accounting Association (AAA), sobre la base de la noción de paradigma Kuhniano.

Este informe establecía la existencia de un trío de tendencias dentro de la

comunidad científica contable, que se diferencian por el objetivo que persiguen:

- 1) Búsqueda del verdadero resultado.
- 2) Facilitar información útil para la toma de decisiones.
- 3) Economía de la información.

Belkaoui señala la existencia de una multiplicidad de paradigmas, que se encuentran en pugna por lograr la máxima aceptación en la comunidad contable:

- a) Paradigma antropológico-inductivo.
- b) Paradigma del beneficio verdadero-deductivo.
- c) Paradigma de utilidad de la decisión-modelo de decisión.
- d) Paradigma de utilidad en la decisión-decisor-comportamiento agregado del mercado.
- e) Paradigma de utilidad en la decisión-decisor-usuario individual.
- f) Paradigma de economía de la información.

“De los paradigmas identificados por Belkaoui, los dos primeros son los más representativos y los que mejor definen a las principales posiciones contrapuestas de la comunidad científica. El primero se fundamenta en la utilización del método inductivo, mientras que los demás utilizan una metodología deductiva y normativa. Los cuatro últimos podrían considerarse como extensión del segundo, dado que, en definitiva, el paradigma del beneficio verdadero-deductivo tiene como finalidad última aportar datos útiles para la toma de decisiones por los diferentes usuarios; y, precisamente, el criterio de utilidad en la toma de decisiones podemos considerarlo, implícita o explícitamente, formando parte esencial de los demás paradigmas contemplados” (DONOSO, 1995).

a) Paradigma antropológico-inductivo⁴

Se basa en la inferencia de teorías a partir de la observación empírica. Según el profesor Túa (1991a), sus principales características son:

-Intenta explicar y justificar las prácticas más comunes o habituales, compilándolas, comparándolas y, por lo general, trazando de inducir desde ellas los principios o fundamentos básicos en los que se sustentan.

- En sus planteamientos, los autores que han utilizado este enfoque suelen dar por buenas las prácticas existentes en un momento determinado, suponiendo, por lo general, que se sustentan en la racionalidad del mundo de los negocios.

.-Por ello, normalmente se limitan a exponer sintéticamente las prácticas habituales y a justificarlas por referencia a aquella experiencia y racionalidad mercantil.

.b. Paradigma del beneficio verdadero-deductivo⁵

⁴ Destacan en él autores como: Haldfield (1927), Gilman (1939), Littleton (1953), Paton y Littleton (1940) e Ijiri (1975) en (DONOSO ANÉS, 1995).

Se caracteriza por la elaboración de la teoría contable a partir de enunciados apriorísticos, pudiendo señalarse como rasgos característicos de este enfoque los siguientes:

a) Búsqueda de la mejor práctica contable posible (carácter normativo) apoyada en conceptos fundamentalmente económicos -valor, renta y riqueza-, desarrollándose teorías con un contenido muy acentuado en los problemas de valoración, apartándose, frecuentemente, de los criterios de coste histórico.

b) Búsqueda de una concepción ideal del beneficio a través del cual poder comprender todo el proceso contable.

c) Utilizan el método deductivo; es decir, partiendo de una serie de postulados, axiomas y premisas, deducen las reglas contables que deben seguir las empresas (PINA, 1991b).

A tales características, cabe añadir, como señala el profesor Túa (1991b), “la utilización del concepto de verdad, por encima del de utilidad, con lo que se produce la búsqueda de una verdad contable única, es decir, de la mejor medición y representación posible de la situación patrimonial y del beneficio, independientemente de quien recibe la información, sin apenas considerar, por tanto, la posible incidencia en los sistemas contables de un conjunto dispar de objetivos, originados por la existencia de diferentes tipos de usuarios”.

c. Paradigma de utilidad de la decisión-modelo de decisión⁶

Establece que la utilidad de la información contable está en función de su capacidad para ofrecer los datos relevantes para el usuario de la misma, siendo la información más relevante aquella que potencialmente pueda proporcionar más datos en relación con las necesidades de los modelos de decisión empleados por el usuario. Con respecto a los demás paradigmas de utilidad cabe señalar como otra característica distintiva el que los investigadores que lo siguen trabajan, principalmente, con modelos normativos (WOLK, FRANCIS Y TEARNEY, 1984). Según Belkaoui (1985) la utilidad de la información se determina por su capacidad predictiva ya que no es posible tomar decisiones sin una predicción. **d) Paradigma de utilidad en la**⁷
decisión-decisor-comportamiento agrupado del mercado

⁵ Los autores más significativos son Paton (1922), Canning (1929), Sweency (1936), MacNeal (1939),

Alexander (1950), Edwards y Bell (1961), Moonitz (1961), Sprouse y Moonitz (1962) en (DONOSO ANÉS, 1995).⁶ Destacan Beaver, Kevedy y Ross (1968), y Sterling (1972) en (DONOSO ANÉS, 1995).

Los investigadores, según este paradigma, orientan sus trabajos a valorar la incidencia de las cifras contables en las decisiones de los usuarios. De esta forma, tomando como indicador de tal incidencia las cotizaciones bursátiles, se preocupan por analizar la relación entre la información contable y los precios de las acciones, intentando identificar la incidencia que tal información tiene en los referidos precios. Así, se pretende estudiar la utilidad de la información para los usuarios considerados como grupo.

El profesor Túa (1991a) afirma que “la asunción básica del enfoque de mercado es la hipótesis de eficiencia que presupone aquella situación en la que los precios de cualquier acción constituyen una buena estimación de su valor intrínseco, a la vez que cuando se suministra una nueva información al mercado, útil para la evaluación del riesgo y de las tasas de retorno esperadas de las acciones, se alcanza un nuevo equilibrio, en el que los precios incorporan aquella información, reaccionando ante la misma de forma rápida y no sesgada”.

e) Paradigma de utilidad en la decisión-decisor-usuario individual⁸

Trata de analizar la relación existente entre la información contable suministrada y el impacto que ésta produce en la conducta o comportamiento de los usuarios, individualmente considerados (TÚA, 1991a).

Para Belkaoui (1985) en este enfoque se asume que el propósito de la Contabilidad es influir en la conducta del usuario a través de la información del mensaje que se comunica. Por su parte, el profesor Túa (1991a) distingue dos vertientes distintas dentro de este enfoque, la teoría del comportamiento y la teoría de la información:

a) La teoría del comportamiento se basa en que el propósito principal de la información financiera es influenciar la conducta de los usuarios, lo cual está en función del comportamiento de los que elaboran y reciben dicha información y de sus reacciones ante la misma.

b) La teoría de la información tiene como finalidad básica evaluar la manera en que se emiten, reciben y procesan los estados financieros.

f. Paradigma del valor económico de la información⁹

⁷ Los autores más representativos son Gonedes (1972), Gonedes y dopuch (1974) y Beaver (1972) en (DONOSO ANÉS, 1995).

⁸ Destacan Bruns (1968), Holsfedt y Kinard (1970), así como Birnberg y Nath (1967) en (DONOSO ANÉS, 1995).

⁹ En él destacan autores como Feltham (1968 y 1972), Grandall (1969), Demski y Feltham (1969 y 1976) en (DONOSO ANÉS, 1995).

ROBERTO GÓMEZ LÓPEZ 42

Concibe la información contable como un bien económico cuya producción genera un coste y reporta un beneficio, por lo que las decisiones en torno a tal producción de información deben ser evaluadas en un marco de coste-beneficio (KIESO Y WEYGANDT, 1984).

Esto es, la producción de información se rige por las leyes de oferta y demanda, evaluándose su utilidad en función de su capacidad para mejorar las decisiones del individuo, quien selecciona la mejor de las alternativas posibles. El sistema óptimo será aquel que presente mayor diferencia entre el beneficioproducido por la información y el coste de generación de la misma (TÚA, 1991a).

En opinión del profesor Túa (1991a) el único paradigma que puede considerarse en el sentido de Kuhn es el de utilidad, siendo los demás desarrollos o enfoques del mismo, posición que, asimismo, mantiene la profesora Giner Inchausti (1994), para quien la actual etapa de la Contabilidad se caracteriza por la presencia de un único paradigma alternativo, el de utilidad, que presenta distintos enfoques que no se contradicen.

En definitiva, mientras Wells se apoya más en el concepto de revolución científica, con la consiguiente ruptura y sustitución de paradigmas, la concepción de la Contabilidad expuesta por A.A.A y por Belkaoui, de carácter multiparadigmático, concibe el avance del conocimiento contable como un proceso continuo, sin rupturas.

Según Menéndez Menéndez (1991) “la mayor trascendencia que han tenido la A.A.A y la obra de Belkaoui entre los estudiosos de esta materia, parece indicar que los investigadores están más de acuerdo con la interpretación de la evolución del conocimiento contable como un proceso continuo que como un proceso en el que se producen rupturas drásticas”.

Sin embargo, la concepción de Kuhn, como subraya la profesora Giner Inchausti (1994), en su aplicación a la contabilidad no ha estado exenta de críticas, dirigidas fundamentalmente en dos direcciones:

1.-Sobre el carácter científico de la contabilidad y su adecuación a la metodología kuhniana.

Así, Danos (1977) estima que la contabilidad se encuentra aún en una etapa de preciencia y únicamente cuando los contables se familiaricen con trabajar estableciendo hipótesis, haciendo observaciones, midiendo los resultados de los experimentos, construyendo modelos, facilitando explicaciones y haciendo predicciones, no cabría hablar de metodología científica.

Por su parte, Laughlin (1981) opina que para que exista una ciencia madura, tanto en el contexto kuhniano como en otras metodologías científicas, es necesario una capacidad para predecir los acontecimientos, aspecto que considera ausente

generalmente en la metodología contable.

Por último, otra de las principales opiniones viene formulada por Peasnell (1978), quien no considera aplicable la metodología de Kuhn a la contabilidad, pues piensa que no es una disciplina científica, sino que es una actividad de servicio que surge como consecuencia de una necesidad social, aunque hace uso del conocimiento científico e incluso contribuye a él.

2.- Sobre el carácter multiparadigmático de la Contabilidad.

Aquí se encuentran enclavadas las críticas de Peasnell, el cual estima que cabría hablar de enfoques complementarios, más que de paradigmas alternativos, pues muchos de los trabajos enmarcados en la línea clásica, como Wright (1970), Baxter (1970), Chambers (1966a), el Corporate Report (ASSC, 1975) y el informe Sandilands (SANDILANDS, 1977), de marcado carácter normativo-deductivo todos ellos, sin embargo reconocen la importancia de la utilidad para el decisor.

4. LOS PROGRAMAS DE INVESTIGACIÓN LAKATOSIANOS APLICADOS A LA CONTABILIDAD.

El análisis de la evolución científica de la Contabilidad nos ha venido enseñando que sus planteamientos se transforman a lo largo del tiempo, y que se enfrentan a cambios más o menos profundos, confirmando que estamos ante una realidad dinámica en la que el último destino de las teorías vigentes en cada momento es el de ser sustituidas por otras más eficientes. En este contexto, la metodología de los programas de investigación ofrece una nueva reconstrucción racional de la ciencia, bajo cuya concepción, las más grandes realizaciones científicas constituyen programas de investigación que son susceptibles de ser evaluados en términos de cambios progresivos y degenerativos.

En este sentido creemos oportuno poner de manifiesto que todo programa de investigación constituye un conjunto de reglas heurísticas positivas que tienen la misión de indicar las líneas de investigación que deben seguirse y un conjunto de reglas heurísticas negativas que nos muestran los caminos que se deben evitar. Como afirma al respecto el profesor Montesinos (1978) “una determinada teoría científica se encuentra enmarcada dentro de un programa de investigación, y los juicios que sobre ella se emitan están condicionados por las características del programa de referencia”. Y agrega que “cuando un programa es desechado, esto no significa, por lo general, la solución de un problema dicotómico, sino que sobrevive más de un programa, y periódicamente aparecen otros nuevos, que a fin de cuentas permitirán una constante actividad científica orientada a una continuada adaptación de las teorías, a un gradual perfeccionamiento de su estructura y coherencia interna”.

La aplicación de los planteamientos de Lákatos a la ciencia moderna han sido

desarrollados en nuestro país, principalmente, por los profesores Cañibano Calvo (1974, 1979, 1996) y Montesinos Julve (1978).

El profesor Cañibano entiende que los diferentes programas de investigación, en cuyo marco se han desarrollado las elaboraciones contables, son tres, y que atendiendo al elemento que ha servido de base para su configuración, denomina: legalista, económico y formalizado.

A este respecto, el profesor Requena (1989) señala que “aunque el profesor Cañibano no concreta de una manera expresa el intervalo temporal de sus programas, del texto de su propuesta no es difícil deducirlo, lo que con el profesor Gonzalo Angulo hacemos en la siguiente forma: legalista (1494-1918), económico (1918-1945) y formalizado (1945-1980), sin que ello deba interpretarse en un sentido diacrónico puro, toda vez que, en ocasiones, el propio autor admite una cierta superposición”.

El programa legalista se remonta a los orígenes de la partida doble y surge de “la utilización de la información contable para mostrar el patrimonio del comerciante como prueba de su garantía respecto al cumplimiento de sus obligaciones actuales y futuras” (CAÑIBANO, 1979). La finalidad de nuestra disciplina entra, pues, en una línea especialmente jurídica, según la cual el objetivo de la información es de carácter eminentemente legalista.

De forma incipiente, surge una nueva interpretación de la información contable, recogiendo la pretensión de constituir una base en la adopción de decisiones en el orden económico. El hecho más significativo que hizo cambiar los planteamientos vigentes en el enfoque legalista fue la inflación desatada tras la Primera Guerra Mundial, sobre todo en Alemania, por cuyo motivo se convertían en obsoletas las informaciones histórico-contables. Éstas no cumplían ya la función evaluadora del patrimonio como garantía frente a terceros. Podría decirse que nos encontramos “con unas circunstancias que alteran totalmente el papel de la información contable, se le pide que sea capaz de ofrecer una base de cifras realistas, que se adapte al medio, que los resultados calculados respondan a principios económicos, que su conocimiento verdadero evite la creciente descapitalización de las empresas” (CAÑIBANO, 1974). De esta forma, sin abandonarse el aspecto estrictamente legal, los objetivos de la información contable quedaban ya más orientados hacia los aspectos puramente económicos de la actividad empresarial.

De ahí que, el conocimiento de la auténtica realidad económica es lo que da paso al nacimiento y desarrollo del programa de investigación económico, cuyo precursor, a juicio del profesor Cañibano, fue Eugen Schmalenbach, cuya obra *El Balance Dinámico* se puede considerar como la delimitadora del comienzo de este programa.

De entre las aportaciones principales del mencionado programa podemos entresacar las siguientes:

- Progreso importante en el campo de la normalización contable.

- Extraordinario desarrollo de la Contabilidad de Costes.
- La cuenta de Pérdidas y Ganancias comienza a configurarse como el

estado contable base frente al balance (CAÑIBANO Y BUENO, 1983)
(CASANOVAS, 1976) (RIVERO TORRE, 1972).

Es a partir de la Segunda Guerra Mundial, y más concretamente al fin de la década de los cincuenta, cuando se produce la aplicación de la rigurosidad formal de las matemáticas a la metodología contable, apareciendo con ello el denominado programa formalizado. Precisamente, en 1.964, Richard Mattessich, en su artículo "Accounting and Analytical Methods" culmina la mencionada formalización en el marco de la teoría de conjuntos y apoyándose en el álgebra matricial como lenguaje formal.

A juicio del profesor Cañibano (1974), nos encontramos con que la nota más característica del programa de investigación de la ciencia contable es su formalización, es decir, "el reducir sus proposiciones a cálculos lógicos o matemáticos, para en virtud de las reglas inferenciales, llegar a unos resultados capaces de ser interpretados semánticamente, y cuyo contraste con la realidad irá elevando de día en día su potencialidad explicativa y predictiva".

Recientemente, los profesores Cañibano Calvo y Gonzalo Angulo (1995) han profundizado en esta clasificación de programas, actualizando sus contenidos y tendencias.

Para ellos, los viejos programas (legalista, económico y formalizado) pueden resistir la evolución metodológica partiendo de las ideas de Kuhn y Lákatos -*redes de teorías* de Stegmüller y *familias de áreas de investigación* de Bunge-dada la "flexibilidad con que fueron planteados, por el pluralismo teórico o metodológico que llevaban consigo, porque claramente representaban tradiciones de investigación que competían entre sí más que teorías excluyentes". Por ello, continúan, "sigue siendo posible adscribir, siempre con cautelas, los nuevos avances teóricos de la ciencia contable, a nuestros paradigmas de partida, teniendo en cuenta, eso sí, que un programa de investigación contable hoy es más una familia de programas, de áreas, de redes, de tradiciones de investigación de lo que estrictamente eran los inicios de los años 70 en que formulamos su concepto".

Así, el concepto de redes de teorías de Stegmüller es "otro refinamiento de las ideas de Kuhn, aunque en el fondo sea bastante más que eso. Su diferencia con el concepto de programa de investigación de Lákatos es que las redes de teorías son estructuras matemáticas que no asignan valores verdaderos, sino solamente preferencias basadas en objetivos específicos. Los dos elementos componentes de una teoría son un núcleo teórico básico (*core*) y sus aplicaciones empíricas asociadas, siendo el primero el que por su permanencia caracteriza a un período de ciencia normal, en el que pueden darse anomalías en las aplicaciones empíricas asociadas sin afectar a la teoría

contemplada en su conjunto”.

Mientras que, por su parte, el concepto de familias de áreas de investigación, “va más allá de un nuevo intento formalizador, al contemplar cada teoría como un marco conceptual que no contiene tan sólo los aspectos generales, formales y específicos, sino también, otros tales como los que presentan problemas, el conocimiento de fondo y los objetivos de investigación. Esto produce una visión más rica, dando lugar a una familia de áreas de investigación cuando junto al marco conceptual se tienen en cuenta la comunidad científica, la sociedad y el universo del discurso”.

La configuración actual de los programas lo sintetizan, estos mismos autores, de la forma siguiente: “el programa legalista, deudor pasivo en un principio del derecho civil o mercantil, y relegado a la fijación exógena de reglas y normas referentes al registro y tratamiento de la información, ha seguido derroteros bien precisos en el presente siglo. En un primer momento, los intentos inductivos de tipo profesional por elaborar unos principios generalmente aceptados (subprograma de aceptación generalizada), y luego por extenderlo a todas las actividades y a todos los países, hicieron nacer con fuerza una corriente doctrinal autónoma, a la que la fuerza de los hechos negó la posibilidad de desarrollo posterior de esos principios por una vía eminentemente lógica (el subprograma lógico es de tipo claramente degenerativo, utilizando la terminología lakatosiana), por lo que hubo de pasar a otro subprograma de carácter teleológico, utilizando la denominación del profesor Túa, caracterizado por la negociación explícita y la búsqueda del consenso entre las partes implicadas en la regulación contable, con elementos tales como el marco conceptual, mínimo común denominador de las aspiraciones de las partes interesadas en la regulación”.

El programa económico ha cristalizado en tres subprogramas diferentes: el *del beneficio verdadero*, el *de utilidad para el decisor* y el de la *teoría contable positiva*, que ponen su acento en la relación entre la Economía y la Contabilidad.

Según los mencionados profesores, “el primero de ellos...es de tipo deductivo-normativo, con el objetivo de determinar reglas de valoración para derivar aquellas medidas contables (beneficio a coste histórico, ajustado por inflación, a coste corriente, flujo de tesorería de las operaciones, etc.) que pueden servir para los usuarios, sea cual sea su interés e implicación en la empresa”. En lo referente al subprograma de utilidad para el decisor, sus seguidores “toman para sí la tarea de elaborar, en función de las características de cada entorno de decisión, el modelo que puede maximizar el provecho obtenido por el sujeto, ya sea construyendo reglas técnicas de decisión a través de modelos de corte normativo, ya teniendo en cuenta la conducta del sujeto o las características propias del procesamiento humano de la información”.

En lo que se refiere al subprograma de la teoría contable positiva, podríamos afirmar junto a los mencionados autores, que se intenta construir “una teoría que trate de explicar las normas y la práctica contable existente, incluyendo la identificación de los

factores e intereses económicos que contribuyen a determinarlas”.

En cuanto al programa formalizado, se concibe, ahora, integrado por un conjunto de subprogramas:

- Axiomatización de la Contabilidad (PATON, DEVINE, LITTLETON, CHAMBERS, MATESSICH). -La teoría de la agencia (JENSEN Y MECKLING). -Modelos de información económica (FELTHAM, CHANDALL).
- El análisis circulatorio¹⁰. -Modelo de precios de activos financieros
- CAMP-/hipótesis de eficiencia de mercado -HEM- (WATTS Y ZIMMERMAN).

Según los profesores Cañibano y Gonzalo, estos integrantes del programa formalizado “pueden ser tratados utilizando formulismo matemático, y casi siempre su trascendencia es mayor que la que pudiera otorgarles su aceptación en el campo contable. Por lo general proceden de modelos aceptados en la ciencia en general, como es el caso de la axiomatización; del mundo de la economía, como es el caso de la teoría de la agencia, de los modelos de información económica o del análisis circulatorio, o del mundo de las finanzas, como es el caso por ejemplo del CAMP/HEM, que a su vez utiliza el paradigma de las expectativas racionales para construir o probar sus derivaciones” (CAÑIBANO Y GONZALO, 1995).

¹⁰ En España es necesario destacar los trabajos del profesor GARCÍA GARCÍA (1974, 1980, 1984)

El otro autor reseñado es el profesor Montesinos Julve (1978) quien establece un paralelismo entre las diferentes corrientes doctrinales y los diferentes programas de investigación que se han sucedido o coexistido en nuestra disciplina.

A este respecto, el referido profesor opina que en Contabilidad es necesario destacar los siguientes: el contista, el jurídico-personalista, el económico, el matemático y el comunicacional.

“El contismo polariza sus estudios sobre el funcionamiento de las cuentas. Este instrumento, sin embargo, con ser importante, no es el único utilizado en Contabilidad. Nuestro programa es lo suficientemente amplio para recoger unas posibilidades más dilatadas, de las que, por supuesto, no quedan excluidas las cuentas”.

“El programa jurídico-personalista presenta unos planteamientos que hoy resultan inadecuados como fundamento de la Contabilidad. Sin embargo, lo que de ellos resulta todavía válido, se mantiene dentro de nuestro programa. Así, los aspectos jurídicos no quedan al margen de nuestra consideración, aunque subordinados a las preocupaciones de índole económica”.

El programa matemático o formal en tanto incluya la Contabilidad dentro de las teorías matemáticas, debe ser rechazado, según Montesinos Julve. Pero, continúa diciendo el citado profesor, “cuestión diferente es la utilización de lenguajes científicos rigurosos y formalizados, como el de la matemática, en la expresión de las teorías contables”. Así, “una de las características de los actuales programas de investigación en Contabilidad es el empeño formalizador. Sin embargo, esta característica no resulta suficientemente sustantiva como para ser tomada como la nota diferenciadora, porque incluso podrían desarrollarse los actuales programas, a un nivel más o menos riguroso, sin utilizar el aparato matemático del que hablamos”.

Por otro lado, de los programas que incluye dentro del enfoque económico, destaca como más avanzado y comprensivo el Integral “que pretende reunir las ventajas y eliminar las insuficiencias de los anteriores, ampliando su campo de observación a todas las actividades económicas o, mejor diríamos, a toda la realidad socio económica”.

Por su parte el programa comunicacional, “viene a completar el planteamiento económico integral, pero su desarrollo en Contabilidad se ha orientado de forma casi exclusiva hacia el campo microeconómico, y aún en este terreno nos falta una teoría satisfactoria para el caso de informes contables de tipo general, elaborados para comunicar información a usuarios con diferentes problemas de decisión”.

Finalmente, el profesor Montesinos aconseja “la conveniencia de conjugar adecuadamente los estudios del enfoque económico integral y del comunicacional en un programa de investigación integral económico comunicacional, dirigido a establecer un cuerpo de conocimientos científicos en Contabilidad, concebida como ciencia primordialmente normativa, ocupada de la captación, elaboración, representación, y comunicación de informaciones relativas a la realidad socioeconómica, con vistas a facilitar la decisiones operacionales de los distintos sujetos económicos”.

5. CONCEPTO Y DIVISIÓN DE LA CIENCIA DE LA CONTABILIDAD.

5.1. OBJETO Y FIN DE LA CIENCIA DE LA CONTABILIDAD.

Desde un punto de vista genérico, se entiende por *objeto* todo aquello que es materia de consideración o conocimiento por parte del sujeto.

Sin embargo, viene conociéndose también por *objeto* el fin, en cuanto tal, de un acto del sujeto, lo que supone una intencionada referencia de éste respecto a las cosas y, asimismo, que las cosas pueden considerarse objetos en la medida que son el término de dicha intencionalidad.

Ahora bien, tradicionalmente viene considerándose que el acto del sujeto puede ser cognoscitivo, volutivo o emotivo. Desde la perspectiva cognoscitiva, en base a la escuela pedagógica-escolástica, en el concepto de *objeto* se distingue entre material y

formal. El primero estará configurado por el ente al que se dirige el sujeto, mientras el segundo responde al punto de vista desde el cual se le considera.

Bunge (1983) ya reconoció la importancia de definir el objeto material y formal, en aras a catalogar una disciplina como científica. Por su parte, el profesor Fernández Pirla (1988) definió el objeto material de una ciencia como el conjunto de cuestiones que en términos generales son materia de esa ciencia, y el objeto formal como el aspecto o especie que esa ciencia distingue dentro de la generalidad del primero.

Por otra parte, y en lo que se refiere al *fin*, pueden ser interpretado en función a dos concepciones diferentes: Una como término de la acción, y otra, en el sentido de intención, es decir, aquello por lo que el agente obra. Por tanto, mientras en la primera concepción prevalece la idea de efecto, en esta segunda lo hace el carácter causal.

La concreción que toman el objeto material, el objeto formal y el fin, suelen caracterizar a toda ciencia. Sin embargo, es necesario subrayar que el objeto material no caracteriza ni distingue a una ciencia, ya que éste puede ser común a varias de ellas. Lo que permite distinguir una ciencia de otra es la perspectiva, el aspecto o aspectos desde los cuales se considera al objeto material, y que recibe la denominación de objeto formal. Es representativo de esta situación, el caso que se presenta entre la Economía y la Contabilidad, pues como señala el profesor Requena (1986), ambas ciencias “se ocupan de un objeto material común, pero ambas lo hacen bajo diferentes aspectos. La ciencia económica estudia la realidad económica en cuanto ésta se genera, la estudia como realidad económica en sí, mientras que la Contabilidad atiende a un aspecto formal distinto, el conocimiento cualitativo y cuantitativo de la misma”.

Fernández Pirla (REQUENA, 1986) afirma que “la contabilidad, como disciplina científica, aparece, pues, vinculada al campo de las Ciencias Económicas, y, más concretamente, en su desarrollo actual, al de la Economía de la Empresa, aunque sería erróneo afirmar que la Contabilidad es Economía. Considerada la Contabilidad como ciencia económica, cuyo objeto material es la economía de la empresa, su objeto formal, al que debe su unidad y autonomía científica, sería la representación auténtica y la medida de la realidad económica, utilizando para ello una adecuada técnica, apoyada en principios matemáticos y estadísticos”.

Por su parte, a la ciencia de la Contabilidad se le ha atribuido tradicionalmente como objeto material una realidad de naturaleza genuinamente económica. Pero dentro de los últimos avances experimentados por nuestra disciplina se ha llegado a poner de manifiesto que no hay razón alguna para que la Contabilidad no pueda ocuparse de fenómenos no económicos (IJIRI, 1967). En este sentido, entiende el profesor Ijiri (1967) que, aunque no exista por el momento una preocupación especial en la representación de principales no económicos por parte de la Contabilidad, ésta podrá ocuparse de fenómenos tales como los de ingeniería o los del comportamiento, y en general, con cualquier realidad compatible con su metodología.

Por tanto, podemos afirmar que aún reconociéndose que la Contabilidad no tiene por qué restringirse a fenómenos económicos, se sigue centrando la atención de la misma al substrato económico.

Ijiri opina al respecto que “todavía no preocupa, al menos por el momento, la consideración de los fenómenos no económicos como principales a representar a través de la Contabilidad” (IJIRI, 1967).

Así, ocurre que no sólo donde surge una problemática económica surge a su vez una problemática contable, sino que por extensión del mismo concepto “donde hay problemática económica hay problemática contable y en su consideración más amplia, que el campo de la Contabilidad viene constituido por toda la problemática económica, siendo evidente pues, que tanto la Contabilidad como la Economía, en su actuación, se ocupan de un objeto material común, la realidad económica” (REQUENA, 1986).

Según lo anterior, el objeto formal de la Contabilidad se concreta en el conocimiento cualitativo y cuantitativo de la realidad económica. Este objeto formal lo cumple dicha disciplina actuando en un doble sentido sobre la realidad de las unidades económicas: realiza, en primer lugar, las funciones de captación, medición y valoración de aquellas masas que integran las estructuras económicas y financieras de las mismas, contemplando, de esta forma, una determinada situación de ellas, así como, y en segundo lugar, efectúa una adecuada representación de las variaciones cualitativas y cuantitativas de los elementos que componen esas estructuras.

La Contabilidad se ocupa, por consiguiente, de la “fijación de la situación económica estructural o neta de la unidad económica; capta, interpreta y representa toda la dinámica económica de la misma, poniendo de relieve la forma en que se desarrollan los movimientos estructurales; expresa como se ha generado el resultado y efectúa la discriminación del mismo y su consiguiente calificación; facilita las conclusiones obtenidas a efectos de la fijación de normas futuras de actuación y su utilización prospectiva en la elección de la política económica a adoptar” (REQUENA, 1986).

Es fácil deducir de cuanto antecede, que en lo que al aspecto formal se refiere, la Contabilidad se ocupa de establecer el método adecuado para desarrollar la actividad cognoscitiva de la misma sobre todo, dada la práctica imposibilidad de alcanzar un conocimiento inmediato o directo de esa compleja realidad económica.

Según lo explicitado anteriormente, cabría decirse que el fin principal de la Contabilidad es suministrar sistemas de información de gestión satisfactorios u óptimos, en todo caso, para necesidades específicas (MATTESSICH en ALVAREZ Y SÁEZ, 1976). O como afirma el profesor Calafell al contemplar a la disciplina desde un prisma eminentemente formal, “realiza una función de observación e interpretación de la realidad mediante la preexistencia de unos criterios, pudiendo operar sobre cualquier

campo o plano de observación, del cual, previo un adecuado tratamiento normal o automático de los `inputs` del sistema, se generarán los correspondientes `outputs` de información real” (CALAFELL, 1972).

En definitiva, podría asignarse a la Contabilidad, en un principio, el fin genérico de determinar la medida de la situación de la unidad económica y la evolución de la misma a través del tiempo como consecuencia de las posibles variaciones que en ella puedan producirse; aunque, además, junto a aquel, la Contabilidad cumple unos fines específicos simultáneamente con el genérico, dado que ésta posee un gran valor como instrumento al servicio de múltiples aplicaciones. Para alcanzar dichos fines específicos, hará utilización de las diferentes ramas que la componen, aplicando en cada caso la instrumentación contable necesaria en relación con la naturaleza de cada uno de ellos, y que se pueden resumir en económicos, financieros, administrativos, fiscales y jurídicos.

5.2. DEFINICIÓN DE LA CONTABILIDAD.

En general, el intento de definir resulta siempre difícil. Esta afirmación es perfectamente aplicable, como es lógico, al caso de la Contabilidad. De ahí que vengan considerándose una serie de características formales a cumplir por la misma. Entre ellas podemos incluir las señaladas por el profesor Sacristán (1964), que se concretan en que debe contener el objeto material y formal de la ciencia que se define, que entre la expresión definida y la definidora debe haber algún tipo de equivalencia, y que lo definido no debe aparecer en la definición.

En la ciencia de la Contabilidad no resulta fácil concretar una definición en un determinado conocimiento científico, dado el largo recorrido histórico de la misma, por lo que necesariamente surgen diferentes definiciones correspondientes a las concepciones conceptuales imperantes en cada momento, pudiéndose comprobar que “en su mayoría responden al estado en que se hallaba la Contabilidad en la época en que se dieron, como a las diferentes tendencias conceptuales mantenidas por sus autores, en muchas ocasiones se limita la Contabilidad a la Teneduría de Libros, a la Técnica Contable o a lo sumo a una de sus ramas” (REQUENA, 1986).

Si realizamos el referido recorrido histórico de la Contabilidad encontramos, en primer lugar, definiciones que sitúan a nuestra disciplina en una línea donde prevalece el carácter patrimonialista de la misma, quizás derivadas del programa de investigación denominado legalista o jurídico preponderante en tal época. Prueba de ello lo constituyen las definiciones tales como la de Besta (1909) para quien la Contabilidad “estudia y anuncia las leyes del control económico de las haciendas de toda clase, fijando las normas oportunas para que dicho control pueda resultar verdaderamente eficaz, persuasivo y completo”; o la propuesta, con posterioridad, por Massi (1962) que la considera como la ciencia cuyo fin es “el gobierno económico del patrimonio y su objeto es el análisis cualitativo y cuantitativo del mismo, tanto en su aspecto estático como en el dinámico; y

la exposición del estado patrimonial no es más que una parte instrumental de la contabilidad y, por tanto, está al servicio de dicha ciencia”.

De entre la doctrina española, en lo que afecta a la línea patrimonialista, cabe señalar la propuesta de Rodríguez Pita (1956) que le lleva a definir a la ciencia de la Contabilidad como “la que estudia leyes del equilibrio patrimonial producido por los actos administrativos”.

Igualmente, aparece formulada por Lluch Capdevilla (1951), entendiéndolo que es la “ciencia que deduce de la Teoría Económica y Jurídica el conjunto de principios que deben regular el requisito ordenado de las operaciones económicas ejecutadas en un patrimonio hacendal a fin de conocer, orientar y criticar una actuación económico-administrativa”.

Asimismo, las del profesor Pifarré Riera (1974), en el sentido de “ciencia económica empírica formada por un conjunto de postulados, proposiciones y leyes, que tienen por objeto la captación, representación y medida del patrimonio, y es de uso para el conocimiento económico y para la política económica” o de “ciencia económica que se constituye por un conjunto sistemático de proposiciones, axiomas, postulados, leyes, normas y reglas cuyo fin es la captación, representación y medida del patrimonio y de sus variaciones para el conocimiento de las magnitudes económicas y la orientación de la política económica de las distintas unidades económicas” (PIFARRÉ RIERA, 1958).

Para el profesor Rivero Romero (1995a) es la medición adecuada y consiguiente representación de las variaciones patrimoniales, y siguiendo a Massi, señala, que el núcleo del sistema en la ciencia contable está constituido por los fenómenos patrimoniales (RIVERO ROMERO, 1968), que son el objeto inalterable y, en su opinión, por tanto, el progreso de la ciencia contable se deriva de la profundización en el conocimiento de su objeto. Delimita la Contabilidad, frente a Massi, a la medición adecuada y consiguiente representación de las variaciones patrimoniales, entendiéndolo que aquí finaliza la actuación de nuestra disciplina (ÁLVAREZ Y SÁEZ, 1976).

Vela Pastor (ÁLVAREZ, 1978a), en este mismo sentido, define la Contabilidad como aquella “ciencia que tiene por objeto la captación y representación en términos cualitativos y cuantitativos, mediante un ordenado conjunto de proposiciones, de la realidad económico-patrimonial que se da en una unidad económica en el transcurso del tiempo, con el fin de obtener el conocimiento necesario para orientar su gestión económica”.

La idea de la Contabilidad como base para la toma de decisiones, dado su carácter principal como fuente de información, es resaltado por otro grupo de definiciones ¹¹ .

" El enfoque comunicacional de la Contabilidad ha sido desarrollado principalmente por autores como: BEDFORD(1965), CHAMBERS (1966), IJIRI (1967) Y STERLING 1967)

En este sentido, la Contabilidad se convierte, según el profesor Casanovas Parella (1976), no sólo en el sistema básico de medición, sino también en el sistema básico de información empresarial.

El profesor Schneider (1960) parece ser uno de los primeros propulsores de esta línea, afirmando, al respecto, que “el término Contabilidad se refiere conjuntamente a las anotaciones y cálculos que se hacen en una empresa con el fin de:

- a) ofrecer un cuadro numérico de los hechos reales, y
- b) disponer de una base numérica que sirva de orientación a la gerencia”.

El profesor Rodríguez Robles (1975), opina que la Contabilidad no es sólo “un instrumento al servicio de la dirección del ente privado o público, sino también un medio para la rendición de cuentas, para el conocimiento en último término desde el exterior de la situación de la empresa, de forma tal que se convierte en una fuente de información absolutamente necesaria para la toma de decisiones y como instrumento de control para comprobar la forma en que dichas decisiones son ejecutadas”.

Según el American Institute of Certified Public Accountants (GRADY, 1965) -y en la misma línea que las anteriores -la Contabilidad es “el conjunto de conocimientos y funciones referentes a la sistemática iniciación, la comprobación de autenticidad, el registro, la clasificación, el procesamiento, el resumen, el análisis, la interpretación y el suministro de información confiable y significativa, relativa a las transacciones y a los acontecimientos que son, al menos en parte, de índole financiera, requeridos para la administración y la operación de una empresa y para la presentación de informes que deben rendirse para cumplir con las responsabilidades derivadas de mandatos encomendados y de índole diversa”.

A su vez, la American Accounting Association (1966) considera a la Contabilidad como “el proceso de identificación, medida y comunicación de la información económica que permite obtener juicios y decisiones para los usuarios de la información”. En relación con esta última asociación parece oportuno señalar que los objetivos de la Contabilidad son (AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, 1966) los de “proveer información para los siguientes propósitos:

- 1.- Tomar decisiones concernientes al uso de recursos limitados, incluyendo la identificación de las áreas cruciales, así como la determinación de objetivos y metas.
- 2.- Dirigir y controlar eficazmente los recursos humanos de una organización.
- 3.- Mantener e informar acerca de la custodia de los recursos.
- 4.- Facilitar funciones y controles sociales”.

El American Institute of Certified Public Accountants (AICPA, 1979), igualmente, en su *Stament of Accounting principles n° 4* contiene una definición de contabilidad que resalta su aspecto comunicacional:

“Es una actividad de servicio, cuya función es proveer información cuantitativo principalmente, de naturaleza financiera, acerca de las entidades económicas, con el propósito de que sea útil para la toma de decisiones económicas”.

Las definiciones propuestas por el profesor Álvarez Melcón y Mallo Rodríguez, se encuentran en la misma línea. Así el primero, considera que es “la ciencia económica que estudia la identificación, medición y comunicación, mediante métodos apropiados, de la información económica y social, al objeto de orientar las decisiones de los usuarios de esta información” (ÁLVAREZ, 1978a); mientras que el segundo estima que es la “ciencia general aplicable a todos los sujetos económicos, cuya finalidad se centra en la elaboración de información mediante una metodología propia y adecuada que facilite la predicción y, en consecuencia, la toma de decisiones tendente a la consecución de los objetivos establecidos” (MALLO, 1975).

Por otra parte, existen otras concepciones de nuestra disciplina que inciden de forma integral en el conjunto de funciones y fines que afectan a la misma. En este sentido, podemos recoger la del profesor Requena (1975), autor que conceptúa a la Contabilidad como la “ciencia empírica que con respecto a una unidad económica, nos permite en todo momento el conocimiento cualitativo y cuantitativo de su realidad económica, con el fin genérico de poner de relieve la situación de dicha unidad y su evolución en el tiempo”.

El profesor Cañibano (1973), por su parte, opina que es la “ciencia de naturaleza económica, cuyo objeto es el conocimiento pasado, presente y futuro de la realidad económica en términos cuantitativos a todos sus niveles organizativos, mediante métodos específicos apoyados en bases suficientemente contrastadas a fin de elaborar una información que cubra las necesidades financieras externas y las de planificación y control internas”.

El profesor Gonzalo Angulo (1983), en la misma línea que los anteriores, considera la Contabilidad como una “ciencia empírica, de naturaleza económica, cuyo objeto es la descripción y predicción, cualitativa y cuantitativa, del estado y la evolución económica de una unidad específica, realizada a través de métodos propios de captación, medida, valoración, representación e interpretación, con el fin de poder comunicar a los usuarios una información objetiva, relevante y válida para la toma de decisiones”.

Igualmente, el profesor Calafell (1969) señala que es la “ciencia de naturaleza económica, cuyo objeto de estudio (objeto material), lo constituye la variada realidad económica no como realidad en sí, sino en su aspecto de conocimiento, tanto cualitativo como cuantitativo (objeto formal), mediante métodos apropiados, con el fin general de poner de relieve dicha realidad de la manera más exacta posible y de forma que nos

muestre cuantos aspectos de la misma interesen”.

Además de lo anterior, creemos oportuno dejar constancia de otras definiciones de nuestra ciencia. En este sentido, son de significar las formuladas por los profesores:

García García (1980), quien sin una definición expresa, al ocuparse del sistema informativo contable, lo considera como pieza de un sistema de regulación y control, afirmando que “es un canal de información en `feed-back` instrumentado con un proceso contable de datos, cualquiera que sea la naturaleza del sistema circulatorio controlado”.

Lassague (1972), que refiriéndose al ya mencionado aspecto informativo, considera que la “Contabilidad es la captación, tratamiento e interpretación de las informaciones que interesan a la gestión de la empresa, o de una manera más general, de una organización cualquiera”.

García Martín (1984), que en un sentido descriptivo de la metodología operativa de la Contabilidad interpreta que es la “ciencia empírica que tiene por objeto la captación, medición, valoración, representación-coordinación, agregación e interpretación de fenómenos circulatorios, principalmente económicos”.

Calafell Castelló (REQUENA, 1988), quien eludiendo la restrictiva referencia a los fenómenos económicos, afirma que “es la ciencia que analiza una realidad homogeneizando las magnitudes que la integran, por medio de métodos debidamente formalizados y la construcción de modelos, con el fin de conocer la información que de ellas se precise”.

Mattessich (1964), dentro de un enfoque normalizado, la considera como “disciplina que tiene por objeto la descripción y proyección cuantitativa de la circulación de la renta y de los agregados de riqueza mediante un método basado en el siguiente grupo de hipótesis fundamentales:

- 1.- Valores monetarios.
- 2.- Intervalos temporales.
- 3.- Estructura
- 4.- Dualidad.

- 5.- Agregación.
- 6.- Objetos económicos.
- 7.- Desigualdad de los derechos monetarios.
- 8.- Agentes económicos.
- 9.- Entidades.
- 10.- Transacciones económicas.
- 11.- Valoración.
- 12.- Realización.

- 13.- Clasificación
- 14.- Datos utilizados.
- 15.- Duración.
- 16.- Extensión.
- 17.- Materialidad.
- 18.- Imputación.

Todas las anteriores definiciones parecen suficientes para constatar que la Contabilidad pretende el conocimiento e interpretación de los fenómenos circulatorios, generalmente económicos. No obstante, y aunque muchas más definiciones de nuestra disciplina podrán aquí ser expuestas, concluiremos este recorrido con otra, más en el actual programa de investigación, dada por el profesor Rodríguez Ariza (1992), el cual considera que “la Contabilidad pretende el conocimiento, interpretación y transmisión informativa de fenómenos circulatorios, generalmente económicos, compatibles con su metodología.

Así, en cuanto a su aspecto formal se refiere, se ocupa, dada la práctica imposibilidad de alcanzar un conocimiento inmediato o directo de la compleja realidad económica, de establecer el método más adecuado para desarrollar la actividad cognoscitiva de la misma, tanto en su aspecto cuantitativo como cualitativo, intentando suministrar un caudal informativo suficiente, con las necesarias garantías de veracidad, que sirva de base para las líneas de actuación que se pretendan emprender sobre la misma.

De ahí que precise un lenguaje propio y un sistema adecuado que permitan explicitar dicha información, para lo cual ha de desarrollar una serie de funciones: captación, medición valoración, representación, coordinación, agregación e interpretación, las cuales constituyen el fundamento de su método operativo, otorgando sustantividad científica a la Contabilidad.

5.3. DIVISIÓN GENERAL DE LA CIENCIA DE LA CONTABILIDAD

Resulta de utilidad la división de la ciencia en general, o de cada una de sus clases, en particular, ya que parece concretarse en una adecuada comprensión de las diversas manifestaciones a las que resulta susceptible de aplicación, sobre todo si tenemos en cuenta la amplitud con la que se caracteriza toda ciencia.

El profesor Sacristán (1964) considera una serie de requisitos a cumplir por cualquier propósito de división, y que se concretan en “el todo que se divide, o clase dividida; las partes en que se divide, o clases dividentes; y el punto de vista según el cual se practica la división, al cual se llama `principio` o `fundamento` de la división”. Y añade que las leyes a las que deberá ajustarse toda división deben ser:

- 1.- El fundamento de la división debe mantenerse constante durante

toda la operación. 2.- La suma lógica de las subclases divididas debe ser igual a la clase dividida.

3.- Las subclases divididas deben excluirse mutuamente.

A pesar de lo anterior, parece oportuno reseñar que pueden ser muchos los criterios que pueden adoptarse a la hora de llevar a cabo la división de una determinada ciencia, y que además, esa división será el resultado o producto de una determinada época, es decir, producto del estado de conocimientos que en ese momento se posea sobre dicha ciencia. Como consecuencia de esto, en la elaboración de una determinada división estará presente que el cuerpo teórico que constituye una determinada disciplina científica se encuentra sometido a un incesante proceso de revisión y cambio, o como afirma el profesor Gonzalo Angulo (1983), “todo intento de clasificación de una disciplina científica ha de tomarse en relación al propósito que lo guía y a la finalidad que con él se pretende. No existe por tanto clasificaciones perfectas ni inmutables”.

Lo aplicable a cualquier ciencia, es también trasladable a la Contabilidad, de ahí que el profesor Rodríguez Ariza (1992) indique que el acudir a la división de la Contabilidad “no es sino consecuencia del intento de adquirir una comprensión amplia, en forma simultánea, de la total problemática de la que se ocupa, aun siendo conscientes de las dificultades y limitaciones que tal labor conlleva, la diversidad de clasificaciones que es posible adoptar en función de los fines perseguidos o de los criterios de división empleados y, en cualquier caso, reconociendo que el resultado final tendrá validez exclusiva en el contexto del estado actual de conocimientos, fruto de la observación de la práctica actual recogida en la literatura especializada”.

Con motivo de la búsqueda de esa comprensión amplia -referida anteriormente- de la problemática total de la que se ocupa la Contabilidad, acudiremos a la división de la misma. Tal intento, por supuesto, cuenta con las limitaciones y dificultades propias del tema y de las que somos conscientes, máxime sabiendo que el resultado de las mismas sólo tiene validez en el contexto del estado actual del conocimiento, producto, pues, de la observación de la práctica actual recogida en la literatura especializada. No obstante, y a título de referencia, nos guiaremos en esta parte del trabajo en los principios utilizados al respecto por los profesores Calafell, Montesinos, Mattessich, Requena, y por último por los considerados por ACODI, que aunque no son coincidentes en algunas bases clasificativas, no deben considerarse más que como simples matices “carentes de auténtica sustantividad significativa, siendo de resaltar, quizás como más relevante, nuestra deliberada exclusión de la Técnica Contable y de la Contabilidad monetaria” (REQUENA, 1986).

El profesor Calafell (1969), respecto a sus criterios clasificativos, distingue entre los de naturaleza filosófica, integrados por aquéllos tales como son:

- 1.- Finalidad de los conocimientos.
- 2.- Grado de aplicación de los conocimientos.
- 3.- Grado de análisis o síntesis contable,

y los de naturaleza económica, entre los que se incluyen:

- 1.- Módulo de homogeneización empleado.
- 2.- Clase de unidad económica de que se trate.

En función a los criterios de naturaleza filosófica, y atendiendo a la finalidad de los conocimientos resulta la Contabilidad Pura o General, de un lado, y la Contabilidad Aplicada, de otro. En lo referente al criterio de grado de aplicación de los conocimientos, separa entre Teoría de la Contabilidad y Técnica Contable General. Finalmente, y en cuanto al grado de análisis contable no es un criterio al que se refiera el autor de forma explícita, aunque subyace en cualquier desarrollo de los que muestra el correspondiente esquema.

Por su parte, y respecto a los criterios de naturaleza económica, distingue entre Contabilidad Monetaria y Contabilidad no Monetaria, cuando divide según el módulo de homogeneización utilizado; y entre Macrocontabilidad y Microcontabilidad, cuando atiende a la clase de unidad económica de que se trate. Además, el profesor Calafell efectúa otras subdivisiones de las anteriormente reseñadas y de las que dejamos constancia en la figura 2.1, la cual es comentada por él en los siguientes términos: “Este esquema debe tener como base, en primer lugar, la distinción entre Contabilidad Monetaria y no monetaria, pues sólo de la primera existe una problemática debidamente desarrollada.

A continuación hacemos figurar la división basada en la diferenciación filosófica entre ciencia pura y aplicada. En la primera establecemos la distinción entre Teoría y Técnica; y la segunda se escinde en Macrocontabilidad y Microcontabilidad. De ellas se efectúa la división correspondiente, obteniendo las disciplinas que se ocupan de su problemática” (CALAFELL, 1971).

En lo que se refiere a la división elaborada por el profesor Montesinos (1976), tenemos que decir que utiliza diez criterios clasificativos, de los que a su vez, surgen las siguientes divisiones:

- 1.- Por la modalidad del conocimiento.
- 2.- Extensión del universo considerado.
- 3.- Finalidad de los conocimientos.
- 4.- Fases del proceso contable.
- 5.- Tipo de unidades económicas.
- 6.- Ámbito de la circulación económica.

- 7.- Usuarios de la información contable.
- 8.- Tipo de actividades económicas.
- 9.- Módulo de medición.
- 10.- Perspectiva temporal.

El citado profesor, dependiendo del criterio utilizado, identifica diversas ramas de la Contabilidad:

- 1.- Atendiendo a la modalidad del conocimiento, distingue entre:
 - .- Historia de la Contabilidad.
 - .- Teorías actuales de la Contabilidad.
- 2.- En función de la extensión del universo considerado, distingue entre:
 - .- Teoría general o básica de la Contabilidad.
 - .- Teorías específicas.

Utilizando idéntico criterio, también es posible diferenciar según el mismo profesor, entre:

- .- Contabilidad General.
- .- Contabilidad Aplicada.

- 3.- Atendiendo a la finalidad de los conocimientos, distingue entre:
 - .- Teorías descriptivas.
 - .- Teorías normativas.

4.- En función de las fases del proceso contable, distinguiendo en todo proceso contable las fases de selección, elaboración y comunicación, dando lugar:

- a) Por lo que respecta a la fase de selección:
 - La teoría de los hechos contables.
- b) En relación a la fase de elaboración, distingue entre:
 - .- Medición y valoración contables.
 - .- La teoría de la instrumentación contable.
 - .- Agregación e integración contable.
 - .- Revisión contable.
 - .- La teoría contable de las magnitudes económicas.
- c) En cuanto a la fase de comunicación, distingue:
 - .- La teoría de la manifestación de los informes contables.
 - .- El análisis e interpretación de informes contables.

Por último, como rama encargada de coordinar todos los aspectos del proceso contable, señala:

- La teoría de la organización contable.

5.- Según el criterio basado en la tipología de unidades económicas, conduce al profesor Montesinos, en primer lugar, a estructurar las ramas de nuestra disciplina en dos bloques:

- .- La Microcontabilidad.
- .- La Macrocontabilidad.

A su vez, en el ámbito de la Microcontabilidad, distingue entre:

- .- Contabilidad de Empresas:
- .- Contabilidad Pública.
- .- Contabilidad Privada.
- .- Contabilidad Administrativa:
- .- Contabilidad Pública.
- .- Contabilidad Privada.

En el ámbito de la Macrocontabilidad, cabe hablar de:

- .- Contabilidad de unidades nacionales.
- .- Contabilidad de unidades supranacionales.

6.- El ámbito de la circulación económica da lugar a dos ramas de nuestra disciplina, bien diferenciadas y de enorme significación, que son, respectivamente:

- .- Contabilidad interna.
- .- Contabilidad externa.

7.-Según los usuarios de la información contable, se distingue, respectivamente, entre:

- .- Contabilidad de Gestión.
- .- Contabilidad Financiera.

8.- En cuanto al tipo de actividad económica, y centrándonos en las unidades microeconómicas, independientemente del sujeto, se puede distinguir:

- Contabilidad de Empresas:
 - a) Del sector primario.

- .* Agrícolas.
- .* Ganaderas.
- .* Mineras, etc.

b) Del sector secundario.

- . * Energéticas.
- . * Siderometalúrgicas.
- . * Constructoras, etc.

c) Del sector terciario.

- . * Bancarias.
- . * Aseguradoras.
- . * De transporte.
- . * Comerciales, etc.

- Contabilidad Administrativa: a) Entidades culturales.

b) Entidades deportivas.

c) Entidades asistenciales, etc.

9.- En razón al módulo de medición cabe adoptar la división entre:

- .- Contabilidad monetaria.
- .- Contabilidad no monetaria.

10.- Por último, en razón a la consideración temporal, se puede diferenciar entre:

- .- Contabilidad previsional o presupuestaria.
- .- Contabilidad histórica, de realizaciones o real.

El profesor Montesinos (1976) señala, en torno a tales divisiones o subdivisiones, que “podemos utilizar aquella o aquellas que nos sean más convenientes o, mejor aún, combinar varias de ellas para llegar a una clasificación del contenido de nuestra disciplina que resulte útil a los fines que perseguimos”.

Culmina su trabajo con una propuesta de clasificación general de nuestra ciencia, organizando y combinando las divisiones consideradas, acorde con la importancia y atención que se concede a las diversas ramas en la actividad investigadora, docente y profesional (MONTESINOS, 1976), diferenciando, de tal forma, dos grandes ramas de la Contabilidad, la Contabilidad General y la Contabilidad Aplicada, cada una de las cuales subdivide respectivamente.

Por otra parte, juzgamos de interés contemplar la división propuesta por Richard Mattessich (1964), que se presenta con una estructura algo diferente a las anteriormente referidas.

Por último, el profesor Requena (1986) considera que los principios clasificativos de una ciencia necesita del conocimiento de su concepto de una parte, y de la investigación de la realidad de que se ocupe, de otra. Sólo de esta forma se podrían establecer unos criterios de división y que en Contabilidad se concretan en los siguientes

- 1.- Finalidad de los conocimientos.
- 2.- Modalidad de los mismos.
- 3.- Clases de unidades.
- 4.- Fin de las unidades.
- 5.- La clase de problemática de la que se ocupa.
- 6.- La clase de transacción que estudia.

Como consecuencia de los anteriores principios, distingue el mencionado autor entre Contabilidad Pura o General y Contabilidad Aplicada, entendiendo que la primera ostenta un carácter eminentemente teórico mientras en la segunda se integrarán las distintas normas de aplicación. Asimismo, realiza la subdivisión de la Contabilidad pura atendiendo a la modalidad de los conocimientos, obteniéndose de esta forma la Teoría General de la Contabilidad - que estudia la problemática teórica sentando los principios que servirán de general aplicación -y la Historia de la Contabilidad - que recoge los conocimientos contables teniendo en cuenta tanto las circunstancias del lugar como las de la época en que ocurrieron.

El criterio utilizado para subdividir la Contabilidad aplicada es el que atiende a la clase de unidades económicas, resultando, pues, la Macrocontabilidad o Contabilidad Nacional¹² y la Microcontabilidad. A su vez, ésta queda dividida, con el mismo criterio que la anterior, en Pública, Semipública y Privada. Al mismo tiempo aplica también a la Microcontabilidad el criterio que atiende al fin de la unidad económica en cuestión, resultando la Contabilidad Administrativa, que se ocupa del estudio de la problemática contable de las unidades microeconómicas no lucrativas, y la Contabilidad Especulativa. Por último, dividiendo ésta según la clase de problemática que estudie, resultan las Contabilidades Subjetiva y Objetiva que, a su vez, divide en Externa e Interna en función de la clase de transacción que se estudia. Por último, no queremos terminar el presente epígrafe sin hacer referencia al esquema de división de la Contabilidad presentado por ACODI (1992), que se basa en las especializaciones de la Contabilidad entendida como conocimiento aplicado atendiendo a:

- a) Los fines a que sirve la información contable.
- b) Los modelos contables en que se basa ésta.
- c). Los usuarios de la misma.

Según lo anterior distingue dos grandes áreas de la Contabilidad: la Contabilidad Directiva y la Contabilidad Financiera. A su vez, distingue en la primera las siguientes clases en función a los criterios siguientes:

- a) En función del ámbito de la circulación económica empresarial a que se refiere la información contable:
 - a.1) Contabilidad Externa.
 - a.2) Contabilidad Interna.

- b) En función a los procesos contables a los que es sometida la información contable suministrada por la Contabilidad Externa e Interna:
 - b.1) Consolidación Contable.
 - b.2) Segmentación Contable.
 - b.3) Auditoría Interna.
 - b.4) Análisis Contable.
 - b.5) Presupuestación Contable.
 - b.6) Control Contable.

- c) En función del tipo de control a que sirve la información
 - c.1) Contabilidad Estratégica.
 - c.2) Contabilidad de Gestión.
 - c.3) Contabilidad Operativa.

¹² Sobre el concepto de Contabilidad Nacional ver (OHLSSON INGVAR,1960).

III.-REFLEXIONES SOBRE LA CONTABILIDAD: Financiera y de Sociedades

1. LA CONTABILIDAD DE LA EMPRESA

El profesor Requena (REQUENA, 1986) divide la Contabilidad atendiendo a la finalidad de los conocimientos -tal y como hemos tenido oportunidad de expresar anteriormente-, en Contabilidad General y Contabilidad Aplicada. A su vez, la Contabilidad Aplicada queda discriminada atendiendo a la clase de unidad económica a la que se aplica, en Macrocontabilidad y Microcontabilidad. Al mismo tiempo, y según el fin de la unidad económica en cuestión, divide esta última, en Contabilidad Administrativa y Contabilidad Especulativa, que se ocupa del estudio de la problemática de las unidades microeconómicas con ánimo de lucro, también llamada Contabilidad de la empresa.

Con el objetivo de concretar cuál va a ser la problemática objeto de nuestra atención, creemos conveniente delimitar el estado actual, contenido y límites de la disciplina que nos ocupa, antes de pasar a analizar los aspectos fundamentales de su metodología operativa. En este propósito, tenemos que subrayar que ya ha resultado un tanto impreciso el establecimiento del contenido y los límites de la contabilidad de la empresa, toda vez que no ha existido por parte de la doctrina unanimidad de criterio.

Los profesores Schmalenbach y Schneider, bajo nuestro punto de vista, realizaron las primeras aportaciones de mayor entidad en este sentido. Consideramos que Eugen Schmalembach (1953) en su plan de cuentas, deja entrever, de una manera implícita, que en la empresa existen dos problemáticas distintas que no deben ser tratadas de igual forma. Más tarde, ya explícitamente, en su obra *Kostenrechnung und Preispolitik*

distingue entre *Contabilidad Financiera* y *Contabilidad de la Empresa*, y señala que la función propia de la primera de ellas es la que incumbe a la financiación de la empresa y a las exigencias del Derecho Mercantil, de la autoridad administrativa en materia tributaria, asociaciones técnicas, etc., mientras que a la Contabilidad de la Empresa corresponde lo relativo a las condiciones internas de la explotación.

Erich Schneider (1960) por su parte, en su obra *Contabilidad Industrial* culmina el criterio de Schmalenbach con la escisión de la problemática objetiva de la empresa en sus aspectos económico-financiero y económico técnico; desvinculando su contenido, de una manera definitiva, de lo que hasta entonces había sido habitual. Al aspecto económico-financiero de la Contabilidad de la Empresa le asigna la fenomenología de financiación, compras y ventas, entendiéndolo que al económico-técnico corresponden los costes y la producción.

Tal interpretación es la que sin duda, domina en la doctrina y práctica actuales a propósito de la escisión dicotómica en el tratamiento de la problemática que configura la estructura circulatoria de la empresa. Como dice el profesor Fernández Pirla (1983), “en la literatura contable contemporánea, inspirada en los antecedentes suministrados por la economía general y por la economía de la empresa, en particular, se distingue ya con toda precisión la existencia de dos ámbitos completamente definidos en el seno de la unidad económica de producción. Estos dos ámbitos, que tienen características peculiares propias, son: el ámbito interno, en el que tiene lugar el proceso económico de formación de costes en sentido estricto, que está caracterizado porque el elemento subjetivo y discrecional juega en el mismo un papel fundamental, y el ámbito externo o financiero, en el que se desarrolla toda la circulación, también llamada externa, de la empresa, y que se caracteriza porque las magnitudes que lo integran vienen objetivamente determinadas por actos de compra y venta con expresión monetaria cierta o porque han sido anteriormente elaboradas en el ámbito interno”.

Según el profesor Calafell (1969) tendremos que discurrir por el mismo camino que ha seguido nuestra disciplina, si queremos llegar a la concepción actual respecto de la Contabilidad de la empresa en España.

La denominada Contabilidad General, cuyo contenido venía a ser, aproximadamente, “una explicación más o menos científica de la Teoría de la Contabilidad, aplicada al empresario individual, sin consideración alguna en torno a la problemática interna de la circulación de valores”, fue, en una primera época, objeto de la máxima atención por los tratadistas.

Más tarde, comienza en la doctrina española la escisión entre Contabilidad General y Contabilidad Aplicada, basándose en la obra francesa de León Batardón *Tratado de Sociedades Mercantiles*, destacando al respecto los trabajos del tratadista español Emidgio Rodríguez Pita, que precisó, como contenido de esta última, dos

aspectos: subjetivo y objetivo.

Un intento de análisis del contenido de la Contabilidad de la empresa, tal como tradicionalmente fue objeto de estudio, nos lleva a considerar su aplicación a los distintos tipos de unidades económicas de producción, tanto desde el punto de vista de la titularidad jurídica de las mismas, como en orden a su objeto social. El primero definiría la denominada Contabilidad subjetiva y el segundo la Contabilidad objetiva, ambas enmarcadas en el subproceso inductivo del proceso metodológico contable integral del profesor Calafell, al que ya hemos hecho referencia.

En este sentido, el profesor Rodrigo Uría afirma: “la doctrina mercantil más reciente al contemplar desde el ángulo jurídico la totalidad del fenómeno *empresa* como unidad económica orgánica, comenzó a separar el aspecto subjetivo del aspecto objetivo de ese fenómeno unitario; comenzó a distinguir entre la actividad del sujeto organizador y el conjunto de medios instrumentales (reales o personales) por él organizados para el servicio de ese actividad, centrando la idea de la empresa sobre el primer aspecto, y la idea distinta de *establecimiento, negocio, hacienda o casa comercial* sobre el segundo” (URÍA, 1985).

El profesor Rivero Romero (1995), al analizar la división de la Contabilidad, considera que “la Contabilidad aplicada a la empresa suele dividirse clásicamente en Contabilidad aplicada por razón del sujeto o Contabilidad subjetiva, y en Contabilidad aplicada por razón del objeto, Contabilidad objetiva o por actividades económicas”.

“La contabilidad aplicada en relación con el sujeto capta la problemática económica que se refiere a la configuración jurídica del sujeto, en su constitución, transformación, fusión, cesión, absorción, liquidación, etc”.

“La contabilidad aplicada por razón del objeto se dirige a la captación de la actividad económica que realiza la empresa a la que se proyecta...”.

Por su parte, el profesor Requena (1986) entiende que “la Contabilidad subjetiva se ocupa del estudio de la problemática de las unidades económicas con el sujeto de la misma y referidas a la medida inicial del conjunto de sus bienes y servicios y a la forma en que éstos han sido aportados, así como de las variaciones ordinarias y extraordinarias que los mismos pueden experimentar, sin importarle la forma en que se producen estas variaciones como consecuencia del proceso de gestión a que han sido sometidos, es decir, haciendo abstracción al estudio del proceso productivo. Estudia el aspecto económico-jurídico de la aplicación de resultados, sin adentrarse en la forma en que éste se ha generado y por último se ocupa de los problemas relativos a los cambios de titularidad jurídica de la unidad económica, así como los de liquidación o extinción de la misma y situaciones anormales en que se puedan encontrar”.

Sin embargo, esta escisión parece que ha sido superada. El sentido en que

tradicionalmente fue entendida la Contabilidad objetiva carece de entidad. No existen diferencias substanciales entre las empresas por razón de su objeto social, ello junto a la idea de unidad que debe respetar la Contabilidad como disciplina científica, desaconsejan enfatizar la división de la misma desde el punto de vista del objeto social de las unidades económicas de producción, aunque, en algunos casos, por sus peculiaridades o su importancia es interesante adecuar los conocimientos generales contables a algún sector económico específicamente.

Por lo que a la Contabilidad subjetiva se refiere, ciertos problemas de interpretación la han presentado un tanto confusa. Así, por ejemplo, el profesor Mattessich no la incluye en su esquema de división de la Contabilidad. También el profesor Schmalenbach (1953) al separar entre Contabilidad Financiera y Contabilidad de la Empresa, excluye de esta última a la Contabilidad Subjetiva al asignar a la financiera la problemática propia del Derecho Mercantil, Tributario, etc..

¿La problemática derivada del marco jurídico en que se desenvuelve la empresa -especialmente, la forma jurídica que ostente el sujeto titular de la misma (Contabilidad subjetiva)-, podría configurar una rama independiente dentro de la Contabilidad aplicada?. Esta es la cuestión, y consideramos que ello en el fondo sólo constituye un problema clasificativo y que tan válido puede ser considerar a la Contabilidad subjetiva como una rama independiente como incluirla en el marco de la Contabilidad financiera o de la Contabilidad externa si se adopta esta denominación.

Con el fin de sintetizar un esquema de división de la contabilidad de la empresa, juzgamos preciso acudir a dos instrumentos que, desde nuestro punto de vista, constituyen un soporte esclarecedor y sustancial. De una parte, el esquema general de división de la Contabilidad, a cuyo efecto tomaremos el del profesor Requena, y, de otra, el esquema del proceso metodológico contable integral del profesor Calafell, ambos comentados anteriormente.

La Contabilidad de la empresa quedó configurada dentro de la Contabilidad Aplicada, según el referido esquema general de división, como Microcontabilidad de las unidades económicas de producción, identificándose, consiguientemente, con la Contabilidad Especulativa, que, en palabras del profesor Requena (1986), “vendría definida como la rama de la Microcontabilidad aplicada, que con respecto a una unidad microeconómica lucrativa o de producción, nos permite en todo momento el conocimiento cualitativo y cuantitativo de su realidad microeconómica, con el fin genérico de poner de relieve la situación de dicha microunidad y su evolución en el tiempo”.

No obstante, corresponde a la Contabilidad de la Empresa, en cualquier caso, un contenido más amplio que el derivado estrictamente del subproceso metodológico inductivo, puesto que no sólo se ocupa de fenomenología inherente a la concepción, simbolización, medida, valoración, representación, coordinación y agregación de

magnitudes, sino que también ha de atender al análisis e interpretación de la realidad sintetizada en los estados contables, lo que configura el subproceso deductivo, que se concreta en el denominado *Análisis Contable*.

Por otra parte, ya que la Contabilidad debe suministrar información económico-financiera que se corresponda con la imagen veraz de la empresa, se hace necesario constatar el grado de adecuación al respecto de los diversos estados contables empresariales, comprobando su adaptación a los principios de Contabilidad generalmente aceptados, así como la correcta aplicación de las normas de índole técnico formal y económico contable, lo que constituye objeto de especial atención por parte de la *Verificación, Revisión o Auditoría Contable*, dentro del subproceso intermedio.

Sin embargo, a menudo, el régimen de participaciones interempresariales determina ciertos grupos de sociedades, jurídicamente independientes unas de otras, pero, desde un punto de vista económico, integradas en un mismo grupo de decisión. Por lo que resulta de interés practicar la oportuna agregación de sus estados económico-financieros, a partir de la metodología propia de la *Consolidación Contable*, cuyo contenido corresponde, asimismo, al subproceso intermedio. Por último, e independientemente de lo anterior, se necesita una adecuada *Organización Contable* que permita alcanzar los fines perseguidos por los anteriores subprocesos, lo que, obviamente, constituirá el origen. La conjunción derivada de los mencionados subprocesos junto a la organización contable como origen, mostraría la Contabilidad de la Empresa con el contenido integral que muestra el esquema siguiente (CALAFELL, 1970b). Configurada el área de la Contabilidad de la Empresa, pasamos seguidamente a delimitar el concepto, contenido y fines de la Contabilidad Externa, denominada tradicionalmente como Contabilidad Financiera y de Sociedades.

CONTABILIDAD DE LA EMPRESA

ORIGEN

SUBPROCESO INDUCTIVO

SUBPROCESO INTERMEDIO

SUBPROCESO DEDUCTIVO

Organización Contable

Contabilidad Externa Contabilidad Interna

Verificación Contable Consolidación Contable

Análisis Contable

Proceso Metodológico Integral del profesor Calafell

2. CONTABILIDAD EXTERNA, FINANCIERA O COMERCIAL: CONCEPTO Y CONTENIDO. ESPECIAL REFERENCIA A LA CONTABILIDAD DE SOCIEDADES.

El origen de la escisión entre Contabilidad externa e interna cabe establecerlo en la aportación del profesor Schmalenbach, quien, en su pionera obra sobre planificación contable, *Der Kontenrahmen*, distingue entre Contabilidad financiera y Contabilidad de la explotación, criterio recogido en el Plan de cuentas alemán de 1937 (GARCÍA, 1972b).

Sin embargo, la base teórica sobre la que se sustenta la concepción dualista de la Contabilidad, es la delimitación establecida por Schneider (1960) al distinguir en su esquema de circulación de valores en la empresa entre ámbito externo y ámbito interno. Asimismo considera que el objeto de la Contabilidad comercial es “registrar diariamente los hechos económicos pertenecientes al ciclo administrativo; es decir, las operaciones de compra y venta, así como sus equivalencias en dinero”.

Así, la Contabilidad externa también se ha definido como “la parte de la Contabilidad dualista que se ocupa del estudio de todas las transacciones que la empresa realiza en relación con el mundo exterior, cuyo estudio lo efectúa de una manera analítica y continua, con el fin de llegar a su conocimiento más exacto posible y determinar el resultado de la empresa” (CALAFELL, 1970b). Por tanto, se añade a la definición de Schneider la importante labor de determinación del resultado.

El profesor Álvarez Melcón (1978a), por su parte, define la Contabilidad Financiera como la “rama de la Contabilidad Microeconómica que analiza las transacciones de la empresa como unidad jurídico-económica frente a terceros, determina el resultado externo y cuantifica su situación patrimonial y financiera”.

En definitiva, la Contabilidad externa se centra en las transacciones derivadas de las relaciones de la unidad económica de producción con el mundo externo. En este sentido, la relación de la empresa con su entorno viene conformada por una pluralidad de flujos o corrientes necesarios para alcanzar su objeto social, de cuya paralización se genera un conjunto de magnitudes fondos o stocks cuya concreción configura la estructura estática de la empresa en ese instante de tiempo, por lo que se diferencian entre:

-unos de naturaleza económica, representativos de las prestaciones de bienes y servicios. Los flujos económicos vienen determinados por los actos de inversión y desinversión que dan lugar a las magnitudes compra y venta, en su consideración física, o gasto e ingreso, respectivamente, en su consideración monetaria. De la paralización de estas corrientes económicas se obtiene el stock de inversiones y desinversiones económicas.

-y otros de naturaleza financiera, los cuales hacen referencia a las entradas y salidas de tesorería, presentes y futuras. Los flujos financieros originan las magnitudes cobro y pago, expectativas de cobro y expectativas de pago. Estas magnitudes financieras pueden derivarse directamente del ciclo de explotación (clientes, proveedores, etc.) o bien no estar vinculadas de manera directa al referido ciclo, aunque sí de forma complementaria (capital social, deudas puras, etc.). De la paralización, estas corrientes financieras -a excepción de cobros y pagos- se deriva el stock de débitos y créditos. Por último, por su carácter homogéneo y como consecuencia de la contraposición de los cobros y pagos, surge la magnitud fondo dinero.

Con independencia de lo anterior, la contraposición cuantitativa de las magnitudes ingreso y gasto, convenientemente periodificadas, implica un flujo de diferencias, del mundo externo a la empresa o viceversa, cuya fijación determina, respectivamente el resultado negativo o positivo de la misma.

En otro sentido, debemos señalar que se viene incluyendo por parte de un sector de la doctrina dentro del ámbito de la Contabilidad financiera o externa, la problemática que tradicionalmente conforma la Contabilidad por razón del sujeto, ya que algunos autores no la consideran con la suficiente entidad propia.

Así, cabe resaltar que el profesor Mattessich no contemple la Contabilidad subjetiva en su esquema de división de la Ciencia de la Contabilidad, y esto “no debe interpretarse que sea por olvido sino deliberadamente, pues no pierde ocasión de resaltar, que su obra va dirigida al estudio científico y no legalista de la Contabilidad y, obviamente, las diferencias contables como consecuencia de las distintas formas jurídicas que pueden adoptar la unidad económica tienen un estricto carácter legal” (CAÑIBANO, 1973).

El profesor Schmalenbach (1963), por su parte, la considera incluida dentro de la Contabilidad financiera al asignarle a ésta la problemática propia del Derecho Mercantil y Tributario.

Entre los autores españoles cabe destacar, entre otros, la opinión del profesor Cañibano (1973), para quien la Contabilidad subjetiva no implica, desde un punto de vista contable, “formulación, ni de nuevos supuestos, ni de nuevas reglas inferenciales. Es un puro problema de Contabilidad financiera que queda reducido al estrecho marco espacio-temporal en el que las disposiciones reguladoras de la organización jurídica de la actividad empresarial tienen vigencia”.

En la misma línea, se pronuncia el profesor Calafell (1970b) al afirmar que la “problemática de la Contabilidad subjetiva clásica no es más que una parte de la problemática de la realidad económica externa de la empresa”.

Tomando como referencia las opiniones formuladas previamente, y nos inclinamos a estudiar la fenomenología que le es propia a la Contabilidad Subjetiva, dentro del amplio espectro de la Contabilidad Externa o Financiera, de tal forma, que al abordar la metodología de ésta, iremos introduciendo aquélla en las partes del programa donde sea razonablemente conveniente.

3. HACIA UNA METODOLOGÍA DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA.

La empresa en cumplimiento de los objetivos por los cuales se crea, procede a la combinación singular de medios económicos adecuadamente financiados.

Por tanto, el análisis contable de su estructura de balance, es un primer aspecto a estudiar, desglosando, de una parte, el origen de los recursos o fuentes de financiación y, de otra, la aplicación o inversión de aquéllos. Igualmente, es objeto de estudio, por la especial significación que comporta, el cálculo y la determinación contable del resultado, así como la descripción de aquellos estados contables más usuales que nos permiten un conocimiento explicitado de la realidad empresarial.

3.1. ANÁLISIS CONTABLE DE LA FINANCIACIÓN.

El equilibrio financiero de la empresa pasa necesariamente por un adecuado conocimiento de la financiación de la empresa.

La financiación de la empresa ha sido objeto tradicionalmente de múltiples clasificaciones, en virtud a diferentes criterios. De entre las mismas, cabe destacar las siguientes:

1. *Según una visión legalista o patrimonialista:*

- Exigible o fuentes de financiación ajenas.
- No exigible o fuentes de financiación propias.

1. 2. *Según la procedencia de los recursos:* -Financiación externa, si los recursos allegados proceden del mundo externo. -Financiación interna o autofinanciación, si los recursos son fondos generados por la propia empresa.
2. 3. *Según la motivación financiera de la empresa* ¹³ :

- Financiación básica o permanente.
- Financiación a corto plazo.

Nosotros, tomando como núcleo esencial esta última clasificación, válida para un mejor conocimiento estático del equilibrio financiero, donde distinguimos, en la financiación básica, la propia y la ajena a largo plazo; asimismo denominaremos al resto de la financiación como ajena a corto plazo. En ésta, a su vez, conviene discriminar entre la derivada del ciclo explotacional y aquellas que tienen su origen en operaciones ajenas al tráfico.

3.1.1. FINANCIACIÓN PROPIA

La estabilidad financiera de la empresa viene determinada en gran parte por la entidad de este tipo de financiación. Está formada por aquellos recursos financieros allegados a la empresa por distintos orígenes, y que ésta no está obligada a devolver.

Para su adecuado estudio conviene proceder al análisis de las diferentes magnitudes que la conforman, siendo usual la distinción entre aportaciones externas y autofinanciación ¹⁴ .

3.1.1.1. Aportaciones externas: financiación propia externa.

Las aportaciones capitalistas constituyen el canal más inmediato de financiación. En este sentido, es obvio incluir tanto la rúbrica contable “Capital Social” que hace referencia al capital suscrito, como las aportaciones efectuadas por los titulares de participaciones sociales de la correspondiente unidad económica para compensar pérdidas.

No obstante en primer lugar, es conveniente discernir, de acuerdo con el marco jurídico con que se revista la referida empresa, qué tipo de compromiso está adoptando los partícipes sociales, puesto que no es lo mismo acogernos a la forma jurídica de comerciante individual, a la de sociedades colectiva, comanditaria, limitada, anónima,

etc.

¹³ Este criterio es el seguido por nuestro Plan General de Contabilidad.

¹⁴Para un análisis desde la perspectiva financiera puede verse, entre otros, los siguientes autores: DEFOSSE, (1962), CAÑIBANO Y BUENO, (1978), WESTON-BRIGHAM, (1977), SUÁ REZ, (1981) En el orden contable tal problemática queda recogida, entre otros, por los siguientes autores: CALAFELL, (1970b), CAÑIBANO, (1996), RIVERO, (1995a), RIVERO (1995b).

Por tanto, se hace conveniente un tratamiento contable ad-hoc para recoger la vinculación de los socios en función del marco jurídico a que se acoja la referida unidad económica.

Sin embargo, la problemática de las aportaciones capitalistas no termina con el acto de la constitución, sino que puede suscitar, para según qué entidades jurídicas, algunos problemas específicos. Piénsese al respecto en los problemas que se derivan en la sociedad anónima cuando algún accionista no puede completar su compromiso de aportación; o también el problema que puede presentarse en esta misma sociedad, por estar específicamente regulado, con respecto a las aportaciones no dinerarias de los socios.

Además, no se nos ocultan los problemas contables, con clara incidencia financiera y jurídica, que se derivan tanto de las ampliaciones de capital como de las reducciones de éste. El cuerpo normativo tradicionalmente más estudiado es el de las sociedades anónimas, razón por la cual es objeto de especial estudio por la doctrina, como así se recoge en nuestro programa.

Al sólo efecto de señalar algunos problemas que pueden surgir, y sin ánimo de ser exhaustivos, nos parece oportuno reseñar el concerniente a la dilución del valor de las acciones cuando se procede a la ampliación de capital. De ello deriva, tanto el mecanismo jurídico del derecho preferente de suscripción del accionista antiguo y del obligacionista poseedor de títulos convertibles, como la problemática inherente a la prima de emisión de acciones. Igualmente hemos de hacer mención a las diferentes formas de proceder a la reducción del capital social de las empresas, donde, según los casos, se pueden perjudicar tanto a los acreedores como a determinados grupos de accionistas.

Por último, no quisiéramos concluir el presente epígrafe sin señalar la posibilidad de obtener recursos no exigibles de personas u organismos distintos a los partícipes sociales, tal es el caso de las subvenciones no reintegrables, así como la posible consideración como tales de los ingresos por intereses diferidos y de las diferencias positivas en moneda extranjera.

3.1.1.2. La Autofinanciación: financiación propia interna.

La autofinanciación de la empresa se define como la capacidad que tiene ésta de generar recursos financieros para garantizar tanto el mantenimiento de sus inversiones como para su potenciación. De ello se deriva el que se distinga por la doctrina dos tipos de autofinanciación: de mantenimiento y de enriquecimiento.

3.1.1.2.1. La autofinanciación de mantenimiento.

Pretendemos adentrarnos con cierta precisión en describirla, al objeto de conocer sus causas, aunque hay una principal que justifica el resto, nos referimos a la determinación del resultado periódico, para lo cual es importante tener presente la conveniencia de la conservación del capital invertido.

Adam Smith (HENDRIKSEN, 1981) la fundamentaba al tratar de definir el beneficio como la cantidad que puede distribuirse sin mermar al capital económico. En parecidos términos se manifiesta Hicks (1976) al señalar que, en la práctica, el objeto de los cálculos de los ingresos es el de dar a la gente una indicación de la cantidad que puede consumir sin empobrecerse. Así pues, para la determinación del resultado es preciso tener en consideración el mantenimiento de la eficiencia productiva de la empresa, criterio que viene recogido en el principio de prudencia valorativa.

En este sentido, conviene ahora poner de manifiesto la susceptibilidad de los activos a experimentar depreciación, bien de carácter reversible, o bien de naturaleza irreversible. Como es fácilmente comprensible, la contabilidad instrumenta mecanismos ad-hoc de representación del saneamiento de tales depreciaciones atendiendo al carácter de irreversibilidad o no de las mismas, o también en función de si hay o no que reponer el activo correspondiente, lo que no es obstáculo para señalar que la esencia del proceso de saneamiento de los activos depreciados sea común en todos ellos. Dicho proceso consiste, en línea general, en la retención de resultados por el importe de tales depreciaciones, presumiéndose que la liquidez que aquéllas potencialmente conllevan podrá sustituir en el activo erosionado el importe de la citada depreciación.

Respecto al saneamiento de la depreciación reversible del correspondiente grupo de activos, se concreta en la dotación de la oportuna provisión con cargo a los resultados. Con ello se consigue, en esencia, evitar salidas de recursos financieros en cuantía equivalente a la provisión dotada, lo que permite mantener la inversión de la empresa. Bien es verdad que, al menos desde el punto de vista teórico, parte de los recursos no tienen necesariamente una inmediata aplicación en los activos a los que compensa: nos referimos, por ejemplo, entre otros, a los obtenidos para paliar la depreciación de la cartera de acciones. Sin embargo, aquellos otros recursos imprescindibles para el mantenimiento de la dimensión cuantitativa del ciclo de explotación se materializan, de manera inmediata, en las partidas por las que surgen. Conviene asimismo señalar que, al no configurarse tales dotaciones por depreciación de estos activos como auténticos factores productivos, no son un coste, y por tanto, no se contemplan como magnitudes del ámbito interno.

No obstante, en cuanto a la naturaleza de las depreciaciones caracterizadas como irreversibles cabe señalar algunos matices diferentes a las que anteceden, haciéndose conveniente discriminar entre las de activos fijos reales -a excepción de los terrenos- y las de activos ficticios.

Las primeras pueden tener su origen en uno o varios factores, configurándose como componente del coste del producto al ser un factor -el equipo productivo, objeto de depreciación- imprescindible para la obtención de los bienes o servicios que produzca la empresa. Paralelamente a este aspecto, definido como técnicoeconómico, aparece el financiero, que persigue, al igual que en las depreciaciones no irreversibles, evitar la salida de flujos financieros por los importes con que se dotan las amortizaciones, con la particularidad que estos recursos financieros retenidos no tienen necesariamente una materialización, transitoriamente al menos, en algún activo determinado, quedándose aquéllos a la libre disposición de la empresa.

Las depreciaciones irreversibles apuntadas en segundo lugar, -las originadas en los activos ficticios-, dada la específica naturaleza de éstos, pueden tener contablemente un tratamiento distinto. Al ser un activo definitivamente depreciado desde el momento de su inversión-, con su saneamiento no se pretende la adquisición de otro de igual naturaleza, como se hace con los activos fijos reales, sino que lo que se persigue es recuperar exclusivamente su importe. Asimismo, salvo raras excepciones que puedan presentarse, es una rúbrica cuya repercusión no se hace con cargo a los costes del producto, en tanto en cuanto no es un factor productivo imprescindible para el proceso de producción de la empresa. De ahí que su recuperación sea mediante un cargo en la cuenta de resultados, consiguiéndose, al igual que con las depreciaciones de los activos más arriba señalados, retenciones de tesorería equivalente al importe de la inversión evitándose de esta forma la descapitalización de la empresa.

3.1.1.2.2. La autofinanciación de enriquecimiento.

Su origen puede encontrarse en dos causas:

- A. Beneficios obtenidos no repartidos
- B. La afloración de activos ocultos, y la actualización de activos infravalorados o de pasivos sobrevalorados.

Con respecto a la primera podemos afirmar que, constituye auténticamente enriquecimiento en la medida que inyecta liquidez a la unidad económica. La segunda no es más que una rectificación nominal de las cifras contables bien cuando el activo no está contabilizado o figura infravalorado, o bien cuando el pasivo aparece sobrevalorado. Si el activo está oculto, es decir, no aparece expresamente en el balance, se produce, obviamente, a efectos de la representación de la imagen fiel de la empresa, un auténtico enriquecimiento.

Sin embargo, es necesario no olvidar, y conviene precisar, por tanto, que la última vía de autofinanciación de enriquecimiento señalada, puede considerarse como no habitual, configurándose, por tanto, como núcleo esencial y ordinario de la autofinanciación de enriquecimiento la que proviene de la capitalización de los beneficios, es decir, de los beneficios no repartidos.

Cabe asimismo distinguir la finalidad y vinculación de la autofinanciación de enriquecimiento, con independencia del origen de la misma. A este respecto, conviene señalar en primer lugar la que se viene denominando reserva legal. Esta reserva suele ser obligatoria para aquellas sociedades que su normativa legal así lo señala, dotándose un cuantía de los beneficios hasta que alcance una determinada proporción del capital social. Cabe también la posibilidad de dotar un tipo especial de reserva cuando los estatutos sociales así lo determinen. Por último, mencionar a las reservas voluntarias, cuyo origen puede ser diverso, pero la esencia de las mismas descansa en un acto voluntario del correspondiente órgano de gestión, que cree conveniente dar más estabilidad financiera a la empresa aumentando el neto de la misma.

3.1.2. FINANCIACIÓN AJENA.

Seguidamente procede ocuparnos de la problemática que suscita la financiación ajena de la empresa, una vez realizado un breve repaso por la financiación propia. Como ya se apuntó en páginas anteriores, seguimos el criterio de discriminar en ella entre financiación ajena a largo plazo y financiación ajena a corto plazo¹⁵.

3.1.2.1. Financiación ajena a largo plazo.

Dos rasgos principales caracterizan fundamentalmente a los diferentes tipos de financiación a largo plazo a que puede acceder la empresa:

1. Conllevan normalmente un costo.
2. Implican su devolución en una fecha determinada (largo plazo).

Los componentes de esta importante rúbrica de financiación son diversos, de manera que cuanto mayor desarrollo económico caracterice al país donde opere la

¹⁵ La distinción establecida entre el corto y el largo plazo suele realizarse normalmente atendiendo a dos criterios:

- .- En relación al período medio de maduración
- .- En función del período anual (Este es el criterio seguido por el P.G.C.).

empresa, más sofisticadas serán las distintas alternativas de financiación ajena. No obstante, podemos clasificarla en los siguiente apartados:

- I) Préstamos*
- II) Empréstitos*
- III) Leasing o arrendamiento financiero*
- IV) Otros fondos ajenos.*

I) Préstamos. Pueden ser definidos como aquel tipo de financiación que recoge fondos concretados en dinero que la empresa obtiene de otras unidades económicas, bien sean entidades financieras o particulares. El matiz a señalar es que la empresa negocia con una sola unidad para cada préstamo, el cual conlleva un coste financiero explícito calculado sobre el nominal del mismo.

II) Empréstitos. Esta modalidad de financiación, aún cuando supone también llegada de dinero desde el exterior, tiene la ventaja de hacer posible la obtención de cuantías elevadas con un coste financiero inferior al que hubiera soportado mediante la negociación con un sólo sujeto. La nota distintiva de este tipo de financiación consiste en que la empresa negocia con una pluralidad de sujetos, los cuales pueden suscribir, cada uno de ellos, uno o más títulos. La formalización de esta financiación se concreta en la emisión de títulos transmisibles y representativos de la deuda, los llamados títulos obligaciones.

III) Leasing o arrendamiento financiero. Esta es una operación mercantil en virtud de la cual el arrendador, cumpliendo lo pactado con el arrendatario, adquiere en nombre propio ciertos bienes cuyo uso cederá al arrendatario por un precio total convenido, fraccionado en cuotas, durante un período de tiempo determinado. El contrato deberá incluir una opción de compra a favor del usuario y podrá incluir también la posibilidad de prórroga. Expirado el plazo convenido el arrendatario podrá, alternativamente, ejercer la opción de compra por el precio residual pactado, prorrogar la relación contractual, o devolver el bien al arrendador. Por tanto, se constituye en una fuente de financiación alternativa para la adquisición de bienes de inmovilizado fundamentalmente, frente al préstamo e incluso a los recursos propios.

IV) Otros fondos ajenos. No nos podemos olvidar de otras formas de financiación a largo plazo usuales, no tratadas en los anteriores apartados, de ahí que incluyamos tanto aquellas deudas ligadas a operaciones reales que tienen su origen en el suministro de bienes de inmovilizado -proveedores de inmovilizado a largo plazo-, como aquellas otras de naturaleza contingente y de acaecimiento probable que sirven como consecuencia de compromisos adquiridos o responsabilidades incurridas provisiones para riesgos y gastos-.

3.1.2.1. Financiación ajena a corto plazo.

En este epígrafe recogeremos aquellas deudas contraídas por la empresa cuyo vencimiento es a corto plazo. Son recursos destinados normalmente a financiar el activo a corto plazo. Crédito de funcionamiento, exigible a corto plazo, o pasivo corriente, son otras denominaciones que recibe, y está integrada fundamentalmente por:

I)	Créditos	de	provisión.
II)	Créditos		bancarios.

I) *Créditos de provisión.* Son aquellas obligaciones contraídas por la empresa con los suministradores de bienes y servicios relacionados directamente con el ciclo explotacional.

II) *Créditos bancarios.* Suponen inmediatamente una inyección de liquidez en la empresa, y se suele distinguir en los mismos entre préstamos bancarios a corto plazo, de naturaleza y características similares a los de largo plazo pero referidos a un tiempo de vencimiento menor, y las llamadas líneas de crédito que constituye otro tipo de financiación del que puede beneficiarse la empresa, con la característica añadida de que la empresa no tiene necesidad de disponer en un solo acto de la totalidad de la misma, sino que puede hacer disposiciones parciales a medida de sus necesidades. Igualmente, cuando sus circunstancias financieras se lo permitan, queda capacitada para efectuar devoluciones parciales, sin rebasar en sus disposiciones el límite previamente estipulado. En este tipo de financiación, el correspondiente coste financiero no está en función de la cantidad de financiación disponible, sino de lo realmente dispuesto.

Además, los créditos de funcionamiento incluyen, asimismo, los créditos administrativos, de personal y accionistas, los créditos procedentes de empresas de factoring, etc.

3.2. ANÁLISIS CONTABLE DE LA INVERSIÓN.

La inversión no es más que la materialización de las fuentes de financiación propias y ajenas. En otras palabras, el activo constituye una inmovilización de recursos financieros que es susceptible de clasificarse de diferentes formas, según el enfoque desde el que se contemple.

Así, en una primera discriminación del mismo, se suele distinguir entre activo fijo y activo circulante.

Ahora bien, los criterios de adscripción de los elementos patrimoniales a cada uno de ellos son muy diversos. Para el profesor Rivero (1995a) “lo que distingue los elementos del activo fijo de los elementos del activo circulante no es su naturaleza, ni tampoco su duración o permanencia en la empresa, sino su función en el seno de la misma (...). Los entes que se integran en el Circulante son aquellos que permiten la realización de la actividad objeto de la misma (...). Los elementos del activo fijo son aquellos que están destinados a asegurar la vida de la empresa, su permanencia. Tienen como fin servir de forma duradera a la actividad de la empresa. Forman su aparato productivo. Dependen de decisiones a largo plazo”.

Gastón Defosse (1962) se manifiesta en términos similares al discriminar en la

utilización de los recursos financieros entre *empleo cíclico* y *empleo acíclico*. Para este autor, la empresa tiene unas *necesidades cíclicas*, es decir, destinadas a asegurar el buen funcionamiento del ciclo, es decir, destinadas a asegurar el buen funcionamiento del ciclo *dinero-mercancía-dinero*, y otras acíclicas, lo que equivale a decir que están destinadas a asegurar la vida de la empresa independientemente de su ciclo de explotación. Por tanto, los empleos cíclicos son los recursos utilizados para cubrir las necesidades cíclicas y los empleos acíclicos son aquellos recursos que sirven para atender las necesidades independientes de su ciclo de explotación.

Otra clara diferenciación con respecto a los tipos de inmovilizaciones de la empresa la efectúa Ceccherelli (1951), al precisar que “todos los componentes del capital están inmovilizados: algunos lo están por la duración de varios ciclos de producción consecutivos, y otros, por la duración de un solo ciclo. Se podría, pues, sustituir ventajosamente en este sentido la habitual distinción entre inmovilizaciones y disponibilidades, por las de inmovilizaciones de gestión y de ejercicio. Las inmovilizaciones de gestión tienen un carácter bien preciso y definido, por cuanto reflejan abiertamente las formas de inversión permanentes que corresponden a anticipaciones de costes y aseguran la continuidad del organismo a través del tiempo, las inmovilizaciones de ejercicio presentan un carácter derivado, en cuanto reflejan las formas de inversión complementarias y transitorias que aseguran el funcionamiento de un ciclo productivo”.

Otro criterio utilizable para la distinción entre circulante y fijo, es la duración del período medio o de maduración. Así pues, “son elementos del capital circulante todos aquellos cuyo período normal de liquidación, es decir, de conversión en disponibilidades metálicas, es igual o inferior al período medio o de maduración de la empresa. Por el contrario, consideramos activo fijo aquellos elementos que en el normal acontecer de la actividad empresarial tengan un período de rotación superior al período de maduración de la empresa” (FERNÁNDEZ PIRLA, 1983).

La división del activo también puede realizarse tomando como punto de referencia la permanencia de la inversión en la empresa. Así pues, denominamos activo a largo plazo a aquellas inmovilizaciones que permanecen en la empresa a lo largo de varios períodos, en tanto que calificamos como activo a corto plazo aquellas otras que se renuevan, habitualmente, varias veces en el período¹⁶.

En otro orden de ideas y con independencia de las anteriores clasificaciones, podemos distinguir entre inversiones económicas y financieras:

I) *Inversiones económicas*. Están constituidas por el conjunto de bienes poseídos por la unidad económica.

II) *Inversiones financieras*. Incluyen el dinero, sus signos, valores que lo

representan, y los derechos de cobro que la unidad tenga sobre terceros.

3.2.1. INVERSIONES A LARGO PLAZO.

Estas inversiones están formadas por elementos que permanecen en la empresa a lo largo de varios períodos productivos, por lo que también se les denomina activo fijo o inmovilizado. Algunas se van incorporando a los costes a través del proceso de amortización.

Para el Plan General de Contabilidad¹⁷, revisten la denominación de Inmovilizado aquellos "elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa. También se incluyen en este grupo los *gastos de establecimiento* y los *gastos a distribuir en varios ejercicios*".

Por su parte, el profesor Cañibano (1996) entiende que el inmovilizado es "el conjunto de bienes de naturaleza real o financiera cuya permanencia en el seno de la empresa va más allá de los límites de un ejercicio económico, constituyendo, por tanto, sus inversiones permanentes".

Los activos fijos de la empresa pueden clasificarse en dos grandes grupos: realizables y no realizables. "En el primer grupo incluiremos aquel activo fijo susceptible de realizarse bien a través de un normal proceso de formación de costes o bien a través de su enajenación directa mediante un acto de venta. En el segundo grupo -activo no realizable- incluimos el activo ficticio, es decir, todos aquellos quebrantos o desembolsos que fueron necesarios o se originaron en el funcionamiento de la

¹⁶ El período de referencia empleado puede ser bien el período medio o de maduración, o bien el ejercicio económico.

¹⁷ Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. empresa, pero que no tienen ningún valor de realización en el mercado; tampoco se incorporan a los costes en virtud de una depreciación funcional, física o económica" (FERNÁNDEZ PIRLA, 1983).

Por lo que podemos discriminar dentro del activo a largo plazo entre:

I) INMOVILIZADO MATERIAL

INMOVILIZADO REAL

II) INMOVILIZADO INMATERIAL

III) INMOVILIZADO FINANCIERO

IV) INMOVILIZADO FICTICIO

Figura : Clasificación del inmovilizado.

I) Inmovilizado material. Está integrado por elementos patrimoniales muebles e inmuebles que se utilizan en la actividad permanente y productiva de la empresa.

II) Inmovilizado inmaterial. Está constituido por activos de naturaleza intangible susceptible de valoración económica.

III) Inversiones financieras. Son los activos propiedad de la empresa incorporados a título valores u otros documentos mercantiles de aportaciones a título de capital-propiedad o capital-préstamo, en cualquiera de sus manifestaciones concretas.

IV) Los activos ficticios. Presentan como característica principal la nulidad de su valor de realización y, por tanto, no son susceptibles de enajenación a terceros.

Cabe señalar, con independencia de lo anterior, otros aspectos, igualmente importantes, sobre dichas rúbricas de las que se ocupa la Contabilidad financiera: problemas de valoración, de depreciación, de amortización, entre otros, que constituyen permanente inquietud de la teoría contable.

En lo referente a la valoración, todas ellas suscitan en su contabilización, de acuerdo con los principios generalmente aceptados, la utilización del mismo criterio: el precio de adquisición.

Por su parte, en lo que respecta a la depreciación que experimentan los elementos del inmovilizado, tanto reversible como irreversible, conlleva necesariamente la articulación de un sistema para que la unidad económica recupere esta pérdida de valor. A tal fin, se instrumenta el mecanismo de las provisiones, en el primer caso, y el de la amortización y saneamiento de activo ficticio en el segundo caso, según estemos ante una depreciación progresiva por el consumo en cada ejercicio o desde el principio, respectivamente.

3.2.2. INVERSIONES A CORTO PLAZO

En primer lugar, es conveniente destacar el grado de liquidez de las mismas en contraposición con el de la rúbricas de ciclo largo. Mientras éstas, para renovarse, necesitan probablemente varios períodos, aquellas rotan posiblemente varias veces en el período, conllevando la rotación la posibilidad de convertir en liquidez el total importe de

la correspondiente magnitud. Sin embargo, si se analiza el balance de cualquier empresa, en cualquier instante de tiempo, se observa que siempre aparecen prácticamente las mismas magnitudes por cuantías aproximadas. Esto nos da una idea de la necesidad de permanencia de estas magnitudes para garantizar la continuidad empresarial.

En este sentido, si analizamos detenidamente las que hemos denominado a corto plazo, quizás pueda observarse magnitudes que permanentemente estarán y otras que no necesariamente tendrán que presentarse. Las primeras son las derivadas de la actividad empresarial; son las que explicitan de alguna forma el estar dando cumplimiento al objeto social de la empresa. Las segundas, que podemos tipificar como ajenas a la explotación, no surgen como consecuencia directa de la referida materialización del objeto social, sino que lo hacen por otras posibles razones.

Por tanto, una primera clasificación que puede hacerse, entre otras, en función de la habitualidad con la que suelen presentarse, es aquella que distingue entre:

- I) Activos a corto plazo de la explotación.*
- II) Activos a corto plazo ajenos a la explotación.*

Los activos a corto de la explotación, tienen como especial característica, en contraposición con los segundos, su carácter de habitualidad. Otra clasificación, es aquella que escinde tales rúbricas de corto plazo en:

- I) Inversiones a corto plazo genuinamente financieras.*
- II) Inversiones a corto plazo financieras por operaciones propias de la gestión.*
- III) Inversiones a corto plazo económicas.*

I) Inversiones a corto plazo genuinamente financieras. En este concepto nos referimos a aquellas inversiones genuinamente financieras -así hemos preferido denominarlas- que surgen de la empresa sin tener relación directa con el objeto social de ésta, o lo que es lo mismo, no vinculadas directamente a su ciclo explotacional. Entre ellas podemos incluir las disponibilidades -piénsese las causas tan diversas que originan los stocks de esta rúbrica-, las deudas a favor de la empresa, de diferente naturaleza, no vinculadas al mencionado ciclo explotacional, así como las inversiones en títulos acciones.

II) Inversiones a corto plazo financieras por operaciones propias de la gestión. Con esta denominación tipificamos aquellas inversiones financieras que están vinculadas necesariamente a la explotación. Dentro de ellas cabe destacar los clientes, deudores y efectos a cobrar, de manera principal. Consecuentemente, las inversiones a corto plazo financieras por operaciones propias de la gestión están conformadas por la mayor parte de las rúbricas que configuran lo que se viene denominando como realizable cierto de la empresa.

III) Inversiones a corto plazo económicas. Estas inversiones están constituidas por aquellas rúbricas cuyo valor de realización no puede determinarse objetivamente, quedando concretadas en lo que se viene denominando realizable condicionado.

Las compras de factores fraccionables no consumidos se integran en estas inversiones económicas, distinguiéndose normalmente entre las existencias que requieren de un almacenamiento físico, de aquellas otras en las que no concurren tal circunstancia, normalmente conocidas como gastos por naturaleza.

Generalmente, y en lo que se refiere a las primeras, se recogen bajo la denominación contable de *Existencias*, e integra todos los factores corrientes de carácter almacenable, bien sean destinados al proceso de producción, bien sean resultado de éste.

Por su parte, y con respecto a las segundas, hemos de tener en cuenta que la parte no consumida de dichos gastos durante el período contable, constituyen auténticas existencias para la empresa, si bien, por su naturaleza, no son almacenables, ni objeto de realización por sí mismos.

Las inversiones circulantes de carácter económico pueden clasificarse en (CALAFELL, 1970b) :

A). Aprovisionamientos

B) Gastos por naturaleza

C) Stocks.

A) Aprovisionamientos. Se concretan en primeras materias, materias auxiliares, envases, repuestos, etc.

B) Gastos por naturaleza. Son todos los demás aprovisionamientos en sentido amplio, cuyas cuentas no comportan su almacenamiento.

C) Stocks. Están representados por los productos elaborados y en curso que la empresa obtiene y puede almacenar.

En referencia a la anterior clasificación, señala más adelante el profesor Calafell (1970b), que “nace así una precisión terminológica que resulta de gran interés en los modernos sistemas de contabilidad dualista, por cuanto, mientras que los aprovisionamientos en sentido amplio figuran en el ámbito externo o contabilidad externa, los stocks, debido a que su coste total no acaba de formarse hasta que la empresa se ha desprendido de los mismos, figuran en la contabilidad interna y tan sólo en el momento de hacer balance se reflejan sus saldos en el ámbito externo”.

En último lugar, una problemática que hay que contemplar con respecto a esta rúbrica, que sintéticamente estamos analizando, es la fenomenología contable que suscita la depreciación de su valor, recogida a través de las correspondientes cuentas de

provisiones de activo.

3.3. LA DETERMINACIÓN DEL RESULTADO.

La cuantificación del resultado es uno de los principales objetivos perseguidos por la Contabilidad, puesto que la generación de utilidades o beneficios es una de las principales metas que se marca la empresa en el momento de su constitución.

Así, conviene señalar algunas precisiones, en este sentido, su carácter de magnitud relativa, en cuanto que no existe una unívoca forma de determinación contable. No obstante lo anterior, su definición como magnitud relativa se debe al haber tomado una de las acepciones posibles en torno a su conceptualización.

Es decir, aún cuando en la concepción descrita, nos estamos refiriendo al resultado como magnitud periódica o resultado periódico, ha de señalarse que tal magnitud puede también ser objetiva; su determinación, cualesquiera que sean las personas ocupadas de ello, es idéntica. En este caso, nos estamos refiriendo al resultado total: aquel resultado que se obtiene cuando el período considerado es toda la vida de la empresa.

En este sentido “el resultado periódico o de ejercicio no puede ser en ningún caso la consecuencia automática de una mecánica operatoria contable. El resultado del ejercicio es, al contrario, la consecuencia del establecimiento de una serie de premisas referentes al propio acontecer económico de la empresa y de la aplicación de unos criterios de valoración relativos, que informarán al proceso de captación contable de aquel acontecer” (CALAFELL, 1970b). Sin embargo, sigue diciendo el referido autor, “el beneficio de la empresa, en términos absolutos, sólo puede ser conocido al final de su vida. En ese momento en que ha desaparecido la eventualidad de pérdidas futuras, en que se han cumplido los compromisos contraídos y en que cesa la necesidad de mantener una capacidad productiva, el resultado nos vendrá dado por la diferencia entre el valor de lo invertido en el momento inicial de la vida de la empresa y el valor de liquidación de la misma, habida cuenta, en su caso, del diferente valor de la moneda en ambos momentos”.

Para Calafell (1970b), por su parte, la razón de la determinación periódica del resultado estriba en la “absoluta necesidad en la doctrina clásica, por cuanto permitía retribuir a los propietarios de la empresa de una forma anticipada, sin tener que esperar a que la misma llegase a su fin, con todas las ventajas psicológicas y de incentivo que ello supone. Pero en la doctrina actual la determinación del resultado debe llevarse a cabo no sólo con el objeto acabado de mencionar, sino también, -y es un fin fundamental- para el control de la explotación, para conocer la marcha próspera o adversa de la actividad económica de la empresa. Ello ha motivado que no se espere a fin de ejercicio para la determinación del resultado, sino que el mismo se calcule y compruebe varias veces al año, siendo normal en la doctrina actual determinar el resultado mensual”.

Independientemente de lo expuesto anteriormente, pasamos a continuación a reflexionar sobre otro aspecto a considerar con respecto al resultado, cual es, el de su conceptualización según las distintas formas para su determinación.

Así, en la actualidad se pueden sintetizar en dos concepciones contables fundamentales las existentes para la determinación del resultado en la empresa:

1. *1. Concepción clásica o estática.*
2. *2. Concepción dinámica.*

1. Concepción clásica o estática del resultado. Descansa en la consideración patrimonialista de la empresa, lo que condiciona la estructuración racional de los resultados como instrumento de medición de la eficacia de la unidad económica. No es difícil encontrar definiciones del resultado que aboguen por ésta, como aquella que entiende que es “el importe monetario correspondiente al aumento o disminución netos experimentados por el patrimonio de una entidad en un período determinado, distintos de los derivados de nuevas aportaciones o de retiradas de recursos llevada a cabo por los titulares de la entidad” (VELA, MONTESINOS Y SERRA, 1996).

2. Concepción dinámica del resultado. El origen de la misma se debe al profesor Schmalenbach, quien la inicia en 1908 mediante la publicación de artículos que, con posterioridad, condensa en su conocida obra *Balance Dinámico*, de manera que la práctica contable actual está apoyada básicamente en los principios contables allí desarrollados¹⁸.

Incluso, ha quedado ratificada por planes de cuentas de Europa -en lo que el citado autor ha sido un pionero-¹⁹, así como en normas internacionales de Contabilidad²⁰, por lo que la influencia de esta teoría contable ha sido importante.

Schneider -seguidor de esta concepción contable- recoge la esencia de la filosofía contable expuesta por Schmalenbach que, en su conocida obra *Contabilidad Industrial*, habiendo ordenado y sistematizado, de manera sintética, la determinación del resultado externo e interno de la empresa.

Se resuelve uno de los principales problemas que se suscitan en Contabilidad para la determinación del resultado, con la aplicación del concepto de periodificación -o el principio generalmente aceptado del devengo²¹ o de especialización de ejercicio²²-. Y en cualquier caso, el principal problema de la empresa es la determinación de resultados, quedando en un segundo plano la elaboración del balance de situación, tal y como oportunamente señala Schmalenbach (1953) a lo largo de su obra. Con la incorporación de este principio, se está en posesión de un modelo para la formulación contable del resultado. Bajo esta óptica, en cuanto a la calificación de las magnitudes con las que se va a operar, le es indiferente a la empresa -extremando el ejemplo- la adquisición de una máquina para su proceso productivo que la adquisición, igualmente, de la energía eléctrica para la puesta en marcha de la misma.

Ambos conceptos implican para la empresa un gasto, aunque con respecto al primero hay que delimitar qué parte del mismo ha quedado consumido o incorporado al proceso productivo al transcurrir un determinado período de tiempo, lo que conlleva la aparición en la empresa de las existencias finales de determinados

¹⁸ Un desarrollo analítico de la misma queda recogido en la obra: (Calafell, 1970a) ¹⁹ Una explicación del citado plan de cuentas puede verse en:

(GARCÍA GARCÍA, 1972b), (HANSEN, 1961). ²⁰ Entre otras puede considerarse la Cuarta Directriz de la C.E.E. ²¹ El principio del devengo, así denominado, queda recogido tanto por el Plan General de Contabilidad como por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. ²² Con la denominación de *principios de especialización de ejercicio* la recoge el profesor Fernández Pirla en su obra *Teoría Económica de la Contabilidad*.

gastos. Es justamente este problema lo que determina la fijación, dentro de una misma magnitud, de qué se entiende por magnitud del período y qué por magnitud periódica. Para el caso que nos ocupa, se ha de señalar que con respecto a la energía, coincide cuantitativamente la magnitud del período y la magnitud periódica, mientras que en el gasto efectuado en máquina hay que discriminar cuál es la fracción correspondiente al consumo efectuado de la misma y cuál la magnitud del período. Esta última queda definida por el total importe de la inversión efectuada en el referido período, mientras que la magnitud periódica se corresponde con la cantidad que se ha considerado como representativa del consumo del equipo. De ello se infiere que hay que establecer, para según qué magnitudes, unos criterios de periodificación definidos por algún sector de la doctrina (CALAFELL, 1970b).

Desde esta visión dinámica se viene definiendo el resultado como “la diferencia entre los ingresos y los gastos imputados contablemente a un período determinado” (VELA, MONTESINOS Y SERRA, 1996). Nuestro Plan General de Contabilidad recoge el planteamiento de la teoría dinámica al prever la contraposición de gastos e ingresos para la determinación del resultado en la unidad económica.

El resultado es la principal meta a alcanzar la empresa para justificar su presencia en el mundo económico, de ahí que Schmalenbach dé una mayor importancia al mismo en detrimento de la situación patrimonial de la empresa expresada a través del balance. Y ello es así porque, de una parte, con la consecución del mismo estará contribuyendo período a período, a su permanencia en el mercado; podrá potenciar, mediante su autofinanciación, nuevos procesos de inversión que redundarán en mayores posibilidades de éxito; y, al mismo tiempo, es la mayor garantía que tienen sus acreedores de poder algún día recuperar su crédito.

De otra parte, no hay que olvidar -vista la realidad desde la macroeconomía- la importante función que la citada magnitud contable desempeña al colaborar a la estabilidad política, social y económica de un país, como consecuencia de que su cuenta de resultados estará colaborando, con mayor o menor participación, al incremento del Producto Interior Bruto del mismo, lo que conlleva a mantener tasas importantes de

empleo y de equipamiento social, necesarios para un cada vez mayor desarrollo y bienestar.

No conviene olvidar, que en la teoría referida del resultado merece especial atención la discriminación entre resultado externo e interno²³, el primero de los cuales puede escindirse a su vez en resultado de la explotación, ajeno a la explotación y resultado extraordinario.

²³Para un análisis de los mismos puede consultarse: SCHNEIDER (1960), CALAFELL (1970a), REQUENA, (1982).

4. OBJETIVOS

Tratamos de responder a dos cuestiones que determinarán nuestra planificación a largo plazo: ¿Para qué enseñar? y ¿Qué enseñar?. Evidentemente estas preguntas tienen su correspondencia en el individuo, que se preguntará ¿Para qué aprender? y ¿Qué aprender?. Por tanto, nuestra primera búsqueda debe ser la determinación de los objetivos y del contenido a desarrollar.

Quesada Sánchez reconoce que el “objetivo general didáctico de la contabilidad es el de hacer comprender al individuo el papel que el tratamiento de la información, usando el conjunto de técnicas elaboradas a partir de la ciencia contable, tiene en cualquier entidad económica, de manera que puede elaborar y, en su caso, interpretar dicha información con el auxilio de sus conocimientos específicamente contables y con los objetivos del resto de las materias, económicas o no, que constituyen su formación universitaria” (QUESADA SÁNCHEZ, 1991).

Para Martínez Churiaque la educación contable tiene múltiples objetivos, en su opinión: “en unos casos alcanza su objetivo cuando los futuros expertos económicos llegan a comprender el sistema contable como modelo de explicación de las relaciones de inversión y financiación, de las variaciones de riqueza, etc., que ellos necesitan conocer tanto por su condición de potenciales usuarios como por razones de formación (..) En otras ocasiones su meta es brindar parte esencial del bagaje cultural profesional del directivo empresarial; y por último también tiene que formar al experto que, en el seno de la compañía o desde el exterior, se encarga de establecer y mejorar el sistema de elaboración de información financiera cuyos datos tienen que hacerse públicos o emplearse en la gestión del negocio” (MARTÍNEZ CHURIAQUE, 1992).

Desde nuestro punto de vista, e inspirándonos en las líneas anteriores, la Contabilidad Financiera y de Sociedades debe cumplir el siguiente objetivo general:

Capacitar al individuo a comprender y valorar la función que la información financiera tiene para cualquier empresa y para los usuarios externos, utilizando para ello el

sistema contable como modelo de explicación de las relaciones de inversión y financiación, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Este objetivo genérico se desdobra en los siguientes objetivos más operativos:

1º. Asimilar el objetivo perseguido por la contabilidad de conocer cualitativa y cuantitativamente la realidad económica de una determinada unidad económica con el fin de poner de relieve su situación y evolución en el tiempo. Todo ello a través de la comprensión del método contable, que analiza, valora y representa la citada realidad empresarial, ofreciendo a los posibles usuarios información económica-financiera de la misma, que les será de evidente utilidad para la toma de decisiones.

2º. Entender la necesidad de la existencia de un modelo de información y control de la situación patrimonial de la unidad económica, aplicable a todo tipo de unidades con el fin de facilitar la comparabilidad entre las mismas, conocer las normas contables emitidas en España y la estructura y contenido del PGC.

3º. Conocer exhaustivamente el origen y variación de las fuentes de financiación propia en la empresa, así como saber cuáles son las características principales de los diferentes tipos de empresas.

4º. Conocer exhaustivamente el origen y variación de las fuentes de financiación ajena en la empresa.

5º. Conocer exhaustivamente el origen y variación de las inversiones en la empresa.

6º. Conocer y saber construir los estados contables que conforman las Cuentas Anuales, así como los dos estados primordiales para determinar la situación financiera de la empresa: cuadro de financiación y estado de variación de tesorería (cash-flow). De igual forma, comprender la pérdida de significación y comparabilidad que sufren los estados contables como consecuencia del cambio en los precios, así como conocer algunos de los métodos teóricos que pueden adoptarse para su solución.

7º. Conocer las relaciones de la empresa con la Hacienda Pública a través de las normas contables de obligado cumplimiento a efectos fiscales y sus repercusiones contables.

8º. Analizar fundamentalmente los problemas contables derivados de la liquidación y disolución, de los procesos de fusión, absorción y escisión que pueden afectar a las Sociedades Anónimas.

Conocer el marco jurídico general que regula la suspensión de pagos y la quiebra, así como sus implicaciones contables.

9º. Conocer áreas muy específicas de la contabilidad financiera que están en alza, como el tratamiento contable de los derivados, que han sufrido un auge considerable en los

últimos tiempos en cuanto a su utilización desde la empresa económica como verdaderos instrumentos comerciales para la gestión de sus precios, o el análisis, desde un enfoque contable, de entidades de naturaleza financiera, instituciones cada vez de mayor importancia en la vida económica de los países.

BIBLIOGRAFÍA CONTABLE

ACCOUNTING STANDARDS STEERING COMMITTEE (ASSC) (1975): *The Corporate Report*, Londres.

ALBENDEA, M. (1970): *Gnoseología, Epistemología y el criterio de falsación o refutabilidad. En Ensayos de Filosofía de la ciencia. En torno a la obra de Sir Karl Popper*. Ed. Tecnos, Madrid.

ALCARRIA JAIME, J. (1996): *Tratamiento contable de productos derivados*, Partida Doble, nº 73.

ÁLVAREZ MELCON, S. Y SÁEZ TORRECILLA, A. (1976): *Contabilidad General*, Confederación Española de Cajas de Ahorros, Madrid.

ÁLVAREZ MELCÓN, S. (1978a): *Memoria de Oposiciones a plazas de Profesor Agregado de Contabilidad de la Empresa y Estadística de Costes*, Madrid.

ÁLVAREZ MELCÓN, S. (1978b): *Los grupos de sociedades*, Instituto de Planificación Contable, Madrid.

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION COMMITTEE ON THE FUTURE STRUCTURE, CONTENT, AND SCOPE OF ACCOUNTING EDUCATION (The Beadford Committee) (1986): *Future Accounting Education: Preparing for the Expanding Profession*, Issues in Accounting Education.

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (1966): *A Statement of Basic Accounting Theory*, Evariston, Illinois.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA) (1979): *Principles Board Statement nº 4: Basic concepts and Accounting Principles underling Financial Statements of Business Enterprise*, Nueva York.

AMEZQUETA ZUNZARREN, J.M. (1994): *Teoría Contable de las amortizaciones*, Actualidad Financiera, nº 14.

ANTHONY, R. (1974): *The Case Method in Accounting Education: Problems and Prospects*, American Accounting Association, Education Series 1, incluido en ÁLVAREZ MELCON, S. (1978a).

ARAGÓN RODRÍGUEZ, M.J. (1994): *Consolidación contable versus consolidación fiscal*, Tesis Doctoral, Málaga.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD DIRECTIVA (ACODI) (1992): *Contabilidad directiva*, Documento nº 1, Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1992a): *Principios y Normas de Contabilidad en España*, Serie Principios Contables, Documento nº 1, AECA, Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1992b): *Proveedores, Acreedores y Otras Cuentas a Pagar*, Serie Principios Contables, Documento nº 5, AECA, Madrid

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1995a): *Inmovilizado material*, Serie Principios Contables, Documento nº 2, AECA, Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1995b), *Inmovilizado inmaterial y gastos amortizables*, Serie Principios Contables, Documento nº 3, AECA, Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1995c): *Diferencias de cambio en moneda extranjera*, Serie Principios Contables, Documento nº 4, AECA, Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1995d): *Clientes, deudores y otras cuentas a cobrar*, Serie Principios Contables, Documento nº 6, AECA, Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1995e), *Ajustes por periodificación y cobros y pagos diferidos*, Serie Principios Contables, Documento nº 7, AECA, Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1995f), *Existencias*, Serie Principios Contables, Documento nº 8, AECA, Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1995g), *Provisiones, contingencias y acontecimientos posteriores al cierre de los Estados Financieros*, Serie Principios Contables, Documento nº 11, AECA, Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1995h): *Ingresos*, Serie Principios Contables, Documento nº 13, AECA, Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1995i): *Fondo de Reversión*, Serie Principios Contables, Documento nº 14, AECA, Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1995j), *Inversiones financieras*, Serie Principios Contables, Documento nº 15, AECA, Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1995k): *Provisión para pensiones*, Serie Principios Contables, Documento nº 16, AECA, Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1996a), *Gastos*, Serie Principios Contables, Documento nº 17, AECA, Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1996b): *Pasivos financieros*, Serie Principios Contables, Documento nº 18, AECA, Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1997), *Futuros y opciones sobre existencias*, Serie Principios Contables, Documento nº 19, AECA, Madrid

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1998a): *Recursos propios*, Serie Principios Contables, Documento nº 10, AECA, Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1998b), El estado de flujos de tesorería, Serie Principios Contables, Documento nº 20, AECA, Madrid. ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1998c), *Impuesto sobre beneficios*, Serie Principios Contables, Documento nº 21, AECA, Madrid. BARENYS LACHA, E. y Otros (1984): *Las Enseñanzas Universitarias de la Contabilidad. Tendencias Doctrinales y Metodológicas*, Ponencia presentada al Primer Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Valencia. BAXTER, W.T. (1970): *Depreciation Assets: The Forward Locking Approach to Value*, Abacus, diciembre. BECKER GÓMEZ, F. (1992a): *Aumentos del capital social en la vigente Ley de Sociedades Anónimas*, Técnica Contable, nº 519, marzo. BECKER GÓMEZ, F. (1992b): *La reducción del capital en la vigente Ley de Sociedades Anónimas*, Técnica Contable, nº 522, junio. BEDFORD, N. (1965): *Income Determination: an Accounting Framework*, Addison Wesley, Reading (Mass), 1965. BELKAOUI, A. (1985): *Accounting Theory*, Harcourt Prace Jovanovich Inc., New York. BESTA, F. (1909): *La Ragionería*, Dottor Francesco Vallardi, Milán.

BESTEIRO VARELA, M.A. Y SÁNCHEZ ARROYO, GIL (1993a): *Contabilidad Financiera y de Sociedades I*. Ed. Pirámide, Madrid.

BESTEIRO VARELA, M.A. ; SÁNCHEZ ARROYO, G. (1993b): *Contabilidad Financiera y de Sociedades II*, Ediciones Pirámide, Madrid.

BESTEIRO VARELA, M.A. Y SÁNCHEZ ARROYO, GIL (1993c): *Supuestos de Contabilidad Financiera y de Sociedades I*. Ed. Pirámide, Madrid.

BESTEIRO VARELA, M.A. Y SÁNCHEZ ARROYO, GIL (1993d): *Supuestos de Contabilidad Financiera y de Sociedades II*, Ediciones Pirámide, Madrid.

BHIDE, A. (1989): *¿Por qué no apalancar al máximo la empresa?*, Harvard Deusto Business Review, primer trimestre.

BRAITHWRAITE, R.B. (1965): *La explicación científica*, Tecnos, Madrid.

BUNGE, M.(1972): *Teoría y Realidad*, Ariel, Barcelona.

BUNGE, M. (1973): *La ciencia: su método y su filosofía*. Ed. Siglo XX, Buenos Aires.

BUNGE, M. (1980): *La investigación científica*. Ed. Ariel, Barcelona.

BUNGE, M. (1983): *La investigación científica: su estrategia y filosofía*, Ariel, Barcelona.

CALAFELL CASTELLÓ, A. (1960): *Concepto y contenido actual de la Ciencia de la Contabilidad*, Revista Técnica Económica.

CALAFELL CASTELLÓ, A. (1963): *Actuales tendencias en torno a la ciencia de la Contabilidad*, Ponencia presentada a las Jornadas Iberoamericanas de Contabilidad y Administración, Madrid.

CALAFELL CASTELLÓ, A. (1969): *Memoria de oposiciones a Cátedra de Contabilidad de la Empresa y Estadística de Costes*, Madrid.

CALAFELL CASTELLÓ, A. (1970a): *Apuntes de Contabilidad de la Empresa y Estadística de Costes*, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Barcelona.

CALAFELL CASTELLÓ, A. (1970b): *Apuntes de Introducción a la Contabilidad*, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad Autónoma de Madrid.

CALAFELL CASTELLÓ, A. (1971): *Apuntes de Introducción a la Contabilidad*, Departamento de Contabilidad de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Autónoma, Madrid, Curso 1971-1972.

CALAFELL CASTELLÓ, A. (1972b): *Presentación al nº 1 de la Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Ed. Derecho Financiero. Madrid, Enero-abril.

CALAFELL CASTELLÓ, A. (1972a): *El Plan General de Contabilidad de España: Análisis y Perspectiva*, Crónica Tributaria, nº 3.

CALAFELL CASTELLÓ, A. (1977): *Prólogo a la obra del profesor REQUENA*

RODRÍGUEZ, J.M.: *La Homogeneización de Magnitudes en la Ciencia de la Contabilidad*, ICE, Madrid.

CAMPOS SENTIS, L. (1993): *Las revalorizaciones voluntarias del inmovilizado material*, Partida Doble, nº 43.

CAÑIBANO, L. y CEA, J.L. (1972): *Los grupos de empresas. Consolidación y censura de sus estados financieros*, ICE, Madrid.

CAÑIBANO CALVO, L. (1973): *Memoria de oposiciones a plazas de Profesor Agregado de Contabilidad de la Empresa y Estadística de Costes*, Madrid.

CAÑIBANO CALVO, L. (1974): *El concepto de Contabilidad como un programa de investigación*, Revista Española de Financiación y Contabilidad, enero-marzo.

CAÑIBANO CALVO, L. (1975): *Memoria de Acceso a Cátedra Universitaria de Contabilidad*, Madrid.

CAÑIBANO CALVO, L. (1979): *Teoría Actual de la Contabilidad*, ICE, Madrid.

CAÑIBANO CALVO, L. (1996): *Contabilidad. Análisis de la realidad económica*, Ed. Pirámide, Madrid.

CAÑIBANO CALVO, L. y BUENO CAMPOS, E. (1978): *Cash-Flow: autofinanciación y tesorería*, Ed. Pirámide, Madrid.

CAÑIBANO CALVO, L. y BUENO CAMPOS, E. (1983): *Tesorería y autofinanciación en la empresa: el cash-flow*, Pirámide, Madrid.

CAÑIBANO CALVO, L. y GONZALO ANGULO, J.A. (1995): *Los programas de investigación en contabilidad*, Ponencia presentada a las I Jornadas de Trabajo sobre Teoría de la Contabilidad, ASEPUC, Cádiz, febrero.

CARMONA, S.; CARRASCO, F. (1994): *Estados contables*, McGraw-Hill, Madrid.

CARNAP, R. (1969): *Fundamentación Lógica de la Física*, Sudamericana, Buenos Aires.

CARRASCO DÍAZ, D. y GARCÍA MARTÍN, V. (1986): *De la partida doble al principio de dualidad*, Técnica Contable, nº 454, octubre.

CARRERAS ARTAU, I. (1955): *Curso de filosofía*,. Ed. Alma Mater, Barcelona.

CASANOVAS PARELLA, I. (1976): *Representación Contable de Flujos Económicos y Financieros*, hispano Europea, Barcelona.

CEA GARCÍA, J.L. (1988a): *Principios contables y fiscalidad*. AECA Monografía

nº 10. Madrid.

CEA, J.L. (1988b): *La enseñanza de la Contabilidad en España. Algunos problemas pendientes*, Economistas, nº 31, abril-mayo.

CEA GARCÍA, J.L. (COORDINADOR) (1989): *Lecturas sobre principios contables*, Monografía nº 13, AECA, Madrid.

CEA GARCÍA, J.L.(1996): *Contabilidad de los nuevos instrumentos financieros y reformulación de los criterios contables básicos de los instrumentos financieros tradicionales*, Ensayos sobre Contabilidad y Economía, Homenaje al profesor ANGEL SÁEZ TORRECILLA, Ed. ICAC., Madrid.

CEA GARCÍA, J.L. (1998a): *A las puertas del Euro. Impactos sobre la Contabilidad Empresarial*, Especial Encuentro AECA : Impacto del Euro en la Empresa Española, octubre.

CEA GARCIA, J.L. (1998b): *Impactos del Euro sobre la Contabilidad Empresarial*, Ed. Centro de Estudios Financieros, Madrid.

COMISIÓN EUROPEA. DIRECCIÓN GENERAL XV, MERCADO INTERIOR Y SERVICIOS FINANCIEROS (1998): *Aspectos contables de la introducción del Euro*, Técnica Contable, nº 591.

CONSEJERÍA DE EDUCACIÓN Y CIENCIA DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA: *Decreto 173/1985, de 31 de Julio, por el que se publican los Estatutos de la Universidad de Málaga.*

CONSEJO DE UNIVERSIDADES (1992): *La reforma de las titulaciones universitarias y las necesidades de las empresas*. Boletín Informativo del Consejo de Universidades. Septiembre-Diciembre, pág. 29-31.

CRUZ TOMÉ, A. (1998). *La profesión de profesor universitario*. Taller sobre elaboración y defensa del proyecto docente. Málaga.

CUBILLO VALVERDE, C. (1983): *Las cuentas de los grupos de sociedades*, Revista Técnica Contable, marzo.

CHAMBERS, R.J. (1966a): *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*, Printice Hall Inc. Englewood Cliffs, New Jersey.

CHAMBERS, R.J. (1966b): *Accounting and Analytical Methods. A Review Article*, Journal of Accountig Research, primavera.

CHAMBERS, R.J. (1971a): *Asset Measurement and Valuation*, Cost and Management, marzo-abril.

CHAMBERS, R.J. (1971b): *Measurement and Valuation Again*, Cost and Management, julio-agosto.

CHAMBERS, R.J. (1982): *Edwards and Bell on Business income in Retrospect*, Abacus, diciembre.

DAKER, D.A.; ÁLVAREZ DE BLANCO, M. (1994): *Capitalizar el valor de la marca*, Harvard Deusto Business Review, nº 61.

- DANOS, P. (1977): *A revolution in Accounting Thought? A Comment*, The Accounting Review, julio.
- DE BERNARDO, J.M. (1991). *El método científico o la formación del profesorado a través de la investigación*. Ponencia presentada a las II Jornadas de Didáctica Universitaria. Consejo de Universidades. Madrid, pp. 191-195.
- DEFOSSE, G. (1962): *La Gestión Financiera de la Empresa*, Ed. Ariel, Barcelona.
- DÍEZ HOCHLEITNER, R. (1998). El profesor ante el futuro. El País, 18/11/98. Madrid.
- DONOSO ANÉS, R. (1995): *Proyecto Docente y de Investigación para el Concurso al Cuerpo de Catedráticos de Universidad del Área de Economía Financiera y Contabilidad*, Sevilla.
- EDWARDS, E.O. Y BELL, P.W. (1972): *The theory and Measurement of Business Income*, University of California Press, Berkeley, Los Ángeles.
- EDWARDS, E.O., BELL, P.W. y JOHNSON, L.T. (1979): *Accounting for Economic Events*, Scholars Books, Houston.
- ESTEVE SÁNCHEZ, F. (1995): *Análisis de Estados Financieros*, Ed. Estudios Financieros, Madrid.
- FERNÁNDEZ GÁMEZ, M.A. (1987): *Proyecto Docente. Concurso al Cuerpo de Titulares de Universidad*, Universidad de Málaga.
- FERNÁNDEZ PEÑA, E. (1977): *Integración de balances*, SEMSA, Madrid.
- FERNÁNDEZ PIRLA, J.M. (1970): *Economía y gestión de la empresa*, Ed. ICE, Madrid.
- FERNÁNDEZ PIRLA, J.M.(1983): *Teoría Económica de la Contabilidad*, ICE, Madrid.
- FERRATER MORA, (1965): *Diccionario de la filosofía*, Ed. Sudamérica, Buenos Aires.
- FEYERABEND, P.K. (1975): *Contra el Método. Esquema de una Teoría Anarquista del conocimiento*, Ariel, Barcelona.
- GARCÍA DÍEZ, J.; MARTÍNEZ ARIAS, A.; RUBÍN FERNÁNDEZ, Y. (1994): *La Memoria y el Informe de Gestión*, Actualidad Financiera, nº 7, febrero.
- GARCÍA ECHEVARRÍA, S. (1974): *Economía de la Empresa y Política Económica de la Empresa*, E.S.I.C., Madrid.
- GARCÍA GARCÍA, M. (1972a): *Modernas Tendencias Metodológicas en Contabilidad*, Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº 1, enero-abril.
- GARCÍA GARCÍA, M. (1972b): *Plan de Cuentas Alemán de 1937*. Revista Española de Financiación y Contabilidad, Nº 3. Septiembre-Diciembre. GARCÍA GARCÍA, M.

- (1974): *Contabilidad General (Introducción al análisis circulatorio de la realidad económica)*, Confederación Española de Cajas de Ahorro, Madrid. GARCÍA GARCÍA, M. (1980): *Contabilidad Social (del sistema de la circulación económica a los modelos de cuentas nacionales)*, Instituto de Planificación contable, Madrid. GARCÍA GARCÍA, M. (1984): *Economía de la producción y Contabilidad de Costes*, Instituto de Planificación Contable, Madrid. GARCÍA MARTÍN, V. (1984): *Memoria de oposiciones a plazas de Profesor Agregado de Contabilidad de la Empresa y Estadística de Costes*, Madrid.
- GARCÍA MARTÍN, V. (1987): *Análisis de la variación del Fondo de Maniobra*, *Revista Técnica*, Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, nº 14.
- GARCÍA MARTÍN, V. (1990): *La solvencia empresarial: criterios básicos para su adecuada determinación*, *Revista Actualidad Financiera*, nº 13.
- GARCÍA MARTÍN, V. (1994): *Apuntes de Introducción a la Contabilidad*, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Málaga.
- GARCÍA MARTÍN, V.; FERNÁNDEZ GÁMEZ, M.A. (1992): *Solvencia y Rentabilidad de la empresa española*, Ed. Estudios Económicos, Madrid.
- GARCÍA MARTÍN, V. Y RUBIO MISAS, M. (1995): *Formulación de la Partida Doble en base a flujos*, Comunicación presentada al Seminario de la Contabilidad basada en el análisis de la Circulación Económica, Sigüenza.
- GIMÉNEZ BARRIOCANAL, (1998): Proyecto docente de Contabilidad Pública para Titular de Universidad. Universidad Autónoma de Madrid. Madrid.
- GINER INCHAUSTI, B. (1991): *El contenido informativo de la memoria*. *Expansión*, 20 de marzo.
- GINER INCHAUSTI, B. (1994): *El carácter multiparadigmático de la Ciencia Contable: Algunos comentarios críticos*, Trabajo presentado al VI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Madrid.
- GINER INCHAUSTI, B. y MORA ENGUIDANOS, A. (1991): *Análisis comparativo de la contabilización del impuesto sobre beneficios*. *Revista Técnica Contable*, nº 515.
- GINER INCHAUSTI, B. y MORA ENGUIDANOS, A. (1991): *La contabilización del impuesto de sociedades: el marco teórico*. *Revista Técnica Contable*, nº 514.
- GÓMEZ CIRIA, A. (1996): *La situación actual y perspectiva de la regulación contable en España*, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 89, octubre-diciembre.
- GÓMEZ VALLS, F. (1998a): *Efectos contables de la Introducción del euro*,

Boletín AECA, julio-nov.

GÓMEZ VALLS, F. (1998b): *La introducción del euro: fases y marco jurídico*, Boletín AECA, julio-nov.

- GONZÁLEZ PASCUAL, J. (1994): *Suspensión de Pagos y Quiebras. Aspectos Contables, Financieros y Jurídicos*, Centro de Estudios Financieros, Madrid.
- GONZÁLEZ-SIMANCAS, J.L. (1973): *Un modelo de acción tutorial en la Universidad*, Eunsa, Pamplona, 1973. GONZALO ANGULO, J.A. (1983): *Memoria de oposiciones a plazas de Profesor Agregado de Teoría de la Contabilidad*, Madrid. GONZALO ANGULO, J.A. (1990): *El Cuadro de Financiación del PGC revisado*, Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº 63, abril-junio. GONZALO ANGULO, J.A. (1998): *Incidencia del Euro en la Normalización Contable: Homogeneización y Armonización de la Información Financiero-Contable*, Especial Encuentro AECA : Impacto del Euro en la Empresa Española, octubre. GOOD, T.H. y BROPHY, Y. (1996): *Psicología Educativa Contemporánea*. McGraw-Hill Interamericana Editores. Méjico. GOXENS DUCH, A. (1996): *La morosidad ¿es como los incendios que han assolado nuestro país? ¿se propaga?*, Técnica Contable, nº 569. GRADY, P. (1965): *Inventario de los Principios de Contabilidad*, American Institute of Certified public Accountants, Instituto Mejicano de Contadores Públicos.
- HALE COMMITTEE'S REPORT (1964): *Report of the Committee on the University Teaching methods*, U.G.C., Londres, 1964.
- HANSEN, P. (1961): *Contabilidad interna de la industria*, Ed. Aguilar, Madrid.
- HEMPEL, C.G. (1973): *Filosofía de la ciencia natural*, Alianza Universidad, Madrid.
- HENDRIKSEN, E.S. (1981): *Teoría de la Contabilidad*, Ed. UTEHA. México.
- HERNÁNDEZ HERNÁNDEZ, P. (1986): *Psicología de la Educación y enseñanza universitaria*. ICE de la Universidad de La Laguna en Hernández Hernández (1989).
- HERNÁNDEZ HERNÁNDEZ, P. (1989) *Diseñar y Enseñar. Teoría y técnicas de la programación y del proyecto docente*, ICE, Universidad de La Laguna, pág. 303-305.
- HERRANZ BASCONES, R. (1998). *Proyecto Docente de Contabilidad Financiera*. Palma (Islas Baleares).
- HICKS, J.R. (1976): *Valor y Capital*, Fondo de Cultura Económica.
- HUTCHISON, T.W. (1971): *Economía positiva y Objetivos de la Política Económica*, Vicens Vives, Barcelona.
- I.A.S.C. (1982): *Reconocimiento de los ingresos*. Norma Internacional Contable, nº 18.
- IJIRI, Y. (1967): *The Foundations of Accounting Measurement*, Prentice Hall Inc. Englewood Cliffs, New Jersey.
- IJIRI, Y. (1982): *New Dimensions in Accounting Education: Computers an*

Algorithms, Trabajo presentado al Congreso sobre Tendencias en la Enseñanza de la Contabilidad, celebrado el 4 de noviembre de 1982 en el Instituto Politécnico de Virginia y Universidad del Estado.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC)

(1993): *Informe de la Comisión creada para la elaboración de las Normas sobre Fusiones y Escisiones de Empresas*, Boletín del ICAC, nº 14, octubre.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC)

(1995): *El tratamiento contable de las operaciones de futuro*, Borrador de Norma, Madrid

KIESO, D. y WEYGANDT, J. (1984): *Contabilidad intermedia*, LIMUSA, México.

KUHN, T.S. (1971): *La estructura de las revoluciones científicas*, Fondo de Cultura Económica, México.

LAÍNEZ GADEA, J.A.; GIMENO ZUERA, J. (1990): *Efectos del Nuevo Plan en el Cálculo y Presentación del Resultado Empresarial*, Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº 65, octubre-diciembre.

LAKATOS, I. (1975): *La falsación y la metodología de los programas de investigación científica*, La crítica y el desarrollo del conocimiento, Barcelona.

LARRIBA DÍAZ-ZORITA, A. (1990): *Diferencias de cambio en moneda extranjera*, Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº 64.

LARRIBA DÍAZ-ZORITA, A. (1995): *Contabilización de operaciones de futuros y opciones*, Partida doble, nº 58. LARRIBA DÍAZ-ZORITA, A. (1996): *Evolución en España del tratamiento contable de las operaciones de arrendamiento financiero*, Ensayos sobre Contabilidad y Economía, Homenaje al profesor SÁEZ TORRECILLA.

LASSAGUE, P. (1972): *Gestión de l'Enterprise et Comptabilité*, Dalloz, París.

LAUGHLIN, R.C. (1981): *On the Nature of Accounting methodology*, Journal of Business, Finance and Accounting, 8, 3.

LEY 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (BOE de 15 de julio de 1988).

LEY 19/1989, de 25 de julio sobre reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la C.E.E. en materia de sociedades (BOE de 27 de julio de 1989).

LEY 2/1995 de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada (BOE de 24 de marzo de 1995).

LIBBY, P.A. (1991): *Barriers to Using Cases in Accounting Education*, Issues in Accounting Education, Fall.

LIZCANO ÁLVAREZ, J. (1986a): *Guía contable del IVA*. Instituto de Estudios Económicos. Madrid.

- LIZCANO ÁLVAREZ, J. (1986b): *Problemática contable del impuesto sobre el valor añadido*. Il congreso de la AECA. Madrid.
- LÓPEZ DÍAZ, A. (1975): *La medición y Valoración en Contabilidad. Un análisis conceptual*, Economía Política, nº 69.
- LÓPEZ DÍAZ, A.; MENÉNDEZ MENÉNDEZ, M. (1991): *Contabilidad Financiera*, Ed. AC, Madrid.
- LOSEE, J. (1981): *Introducción histórica a la filosofía de la ciencia*. Ed. Alianza Universal, Madrid.
- LLUCH CAPDEVILLA, P. (1951): *Introducción a la Teoría General de la Contabilidad*, Lux, Barcelona.
- MALLO RODRÍGUEZ, C. (1979): *Contabilidad Analítica. Costes, Rendimientos, Precios y Resultados*, Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Hacienda, Madrid.
- MALLO RODRÍGUEZ, C. (1975): *Función de la Contabilidad actual de la empresa*, Revista Española de Financiación y Contabilidad, Derecho Financiero, nº 12-13.
- MARDONES, J.M. y URSA, N. (1982): *Filosofía de las ciencias humanas y sociales*. Ed. Fontamara, Barcelona.
- MARÍAS, J. (1983): *El profesor universitario*, La Vanguardia, 27 de noviembre, pág. 7.
- MARTÍNEZ CHURIAQUE, J.L. (1992): *La educación contable Universitaria: presente y futuro*, en *Contabilidad en España 1992*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid. MARTÍNEZ FREIRE, P. (1990): *Anarquismo Metodológico: P.K. Feyerabend*. En Aspectos metodológicos de la investigación científica, 2ª edición, Secretariado de Publicación Universidad de Murcia, 1990, Ediciones de la Universidad Autónoma de Madrid. MARTÍNEZ, A.; GARCÍA, J.; RUBÍN, Y. (1996): *Información contable de las empresas financieras y no financieras: Análisis comparativo*, *Ensayos sobre Contabilidad y Economía*, Homenaje al profesor ANGEL SÁEZ TORRECILLA, Ed. ICAC., Madrid. MASSI, V.(1962): *Teoría y Metodología de la Contabilidad*, Ejes, Madrid. MATHEWS, R. (1965): *Price Level Accounting and Useless Information*, Journal of Accounting Research, primavera.
- MATTESSICH, R. (1964): *Accounting and analytical methods*. R.D. Irwin Inc., Homewood, Illinois.
- MATTESSICH, R. (1966): *The Impact of Electronic Data Processing and Management Science upon Theory*, Prentice-Hall Inc., Englewoods Cliffs.
- MATTESSICH, R. (1973): *Recientes perfeccionamientos en la presentación de los sistemas contables*. Revista Española de Financiación y Contabilidad, enero-abril.
- MATTESSICH, R. (1985): *Modern Accounting Research: History Survey and Guide*, Canadian Certified General Accountants: Research Foundation Vancouver.

- MEDINA, E. (1989): *Conocimiento y Sociología de la ciencia*, CIS 107, Madrid.
- MELIS, F. (1950): *Storia della Ragioneria*, Dottore Cesare Zuffi, Bolonia.
- MELLADO, M. (1991): *La disolución y liquidación de la SA*. Revista Actualidad Financiera, nº 27.
- MENÉNDEZ MENÉNDEZ, M. (DIRECTOR) (1995): *Contabilidad General*. Ed. Cívitas, Madrid.
- MICHAVILA, F., CALVO, B. (1998). *La Universidad Española hoy. Propuesta para una política universitaria*. Madrid. Síntesis.
- MINISTERIO DE EDUCACIÓN Y CIENCIA: *Ley Orgánica 11/1983, de 25 de agosto, de Reforma Universitaria*.
- MINISTERIO DE EDUCACIÓN Y CIENCIA: Orden ministerial de 16 de noviembre de 1970.
- MOLTO, T.; OROVAL, E. (1993): *Planificación de la Enseñanza Superior. Escenarios para el sistema público de la Comunidad Autónoma del País Vasco*. Departamento de Educación, Universidades e Investigación del Gobierno Vasco. Vitoria-Gasteiz.
- MONTESINOS JULVE, V. (1976): *En Torno al Problema de la División de la Contabilidad*, Revista Técnica Contable, nº 335, noviembre.
- MONTESINOS JULVE, V. (1978): *Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la Contabilidad*, Técnica Contable, marzo-octubre, Nº 388.
- MONTESINOS JULVE, V. (1990): *La valoración del inmovilizado en el nuevo Plan General de Contabilidad*. Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº 64.
- MORALES VALLEJO, P. (1995): *Los objetivos didácticos*, Cuadernos monográficos del ICE, Universidad de Deusto, Bilbao.
- MUÑOZ MERCHANT, A. (1997): *Fundamentos de Contabilidad*, UNED, Madrid.
- NAVARRO GARCÍA., J.C. (1992): *Aspectos puntuales de la contabilización del IVA (II)*, Técnica Contable, nº524 y525.
- NELSON, C.L.: *A Priori Research in Accounting*, en DOPUCH, N. y DEVRINE, L. (1973): *Accounting Research 1960-1970 a Critical Evaluation*, Center for International Education and Research in Accounting, Illinois.

- NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. NORMA N° 29 (1992): *Presentación de la información financiera en economías hiperinflacionarias*, Técnica Contable, n° 521.
- OHLSSON INGVAR: *Contabilidad Nacional*, Aguilar, Madrid, 1960.
- ORTEGA Y GASSET (1966a): *Misión de la Universidad*, incluido en *Obras Completas*, Tomo IV, Ed. Revista de Occidente. Madrid.
- ORTEGA Y GASSET, J. (1966b): *Unas lecciones de Metafísica*, Ed. Alianza, Madrid.
- PEASNELL, K.N. (1978): *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*, Accounting and Business Research, verano.
- PÉREZ GÓMEZ, R. (1981): *Prólogo a la obra de Pujol Balcells, J. y Fons Martín, J.L.: Los métodos en la enseñanza universitaria*, Eunsa, Pamplona.
- PIEDRA HERRERA, F.(1995): *Proyecto Docente para el Concurso al Cuerpo de Catedráticos de Universidad del Área de Economía Financiera y Contabilidad*, Las Palmas de Gran Canaria.
- PIFARRÉ RIERA, M. (1958): *Teoría de la Contabilidad Nacional Externa*, Tesis Doctoral, Madrid.
- PIFARRÉ RIERA, M. (1974): *Apuntes de Teoría de la Contabilidad*, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Central de Barcelona, curso 1974/75.
- POPPER, K. (1967): *El desarrollo del conocimiento científico. Conjeturas y refutaciones*. Ed. Paidós, Buenos Aires.
- POPPER, K. (1973): *La miseria del historicismo*. Ed. Alianza Taurus, Madrid.
- POPPER, K. (1980): *La lógica de la investigación científica*, Ed. Tecnos, Madrid.
- POPPER, K. (1982): *La sociedad abierta y sus enemigos*, Ed. Paidós, Buenos Aires.
- PUJOL BALCELLS, J. y FONS MARTIN, J.L. (1981): *Los métodos de la enseñanza universitaria, 2ª edición Eunsa*, Pamplona.
- QUER PERAMIQUEL, A. (1997): *Contabilidad. Guías útiles. Tratamiento contable del IVA*, Pirámide, Madrid.
- QUESADA SÁNCHEZ, F.J. (1991): *La enseñanza de la contabilidad en España y otros países de Europa*, Comunicación presentada a la primera ponencia del IV Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Santander.
- QUESNOT, L. (1974): *Administración Financiera*, Labor, Barcelona.
- QUINTANILLA, M.A. (1976): *Ideología y Ciencia*, Ed. Fernando Torres, Valencia.
- REAL DECRETO 1497/1987 por el que se establecen las directrices generales comunes de los planes de estudios de los títulos universitarios de carácter oficial (BOE de 14 de diciembre de 1987).
- REAL DECRETO 1643/1990 de 20 de diciembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE de 27 de diciembre de 1989).

REAL DECRETO de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio.

REAL DECRETO LEGISLATIVO 1564/ 1989 de 22 de diciembre por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (BOE de 27 de diciembre de 1989).

REQUENA RODRÍGUEZ, J.M. (1965): *Memoria de Oposiciones a Cátedras de Escuelas de Comercio*.

REQUENA RODRÍGUEZ, J.M. (1973): *El Plan de Cuentas Integral del Profesor Calafell*, Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº 5, mayo-agosto.

REQUENA RODRÍGUEZ, J.M. (1982): *El Resultado Interno*, Ed. ICE, Madrid.

REQUENA RODRÍGUEZ, J.M. (1986): *Epistemología de la Contabilidad como Teoría Científica*, Universitas Malacitana, Málaga.

REQUENA RODRÍGUEZ, J.M. (1988): *La homogeneización de magnitudes en la ciencia de la Contabilidad*, I.C.E., Madrid.

REQUENA RODRÍGUEZ, J.M. (1989): *La Filosofía de la Ciencia y la Contabilidad: Reflexiones*, En la Contabilidad en España en la Segunda Mitad del Siglo XX, Revista Técnica Contable, vol. extraordinario, Madrid.

RIVERO ROMERO, J. (1968): *La Contabilidad como ciencia*, Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, nº 2, abril-junio.

RIVERO ROMERO, J. (1995a): *Contabilidad Financiera*, Ed. Trivium, Madrid.

RIVERO ROMERO, J. (1995b): *Contabilidad de Sociedades*, Ed. Trivium.

RIVERO ROMERO, J. (1995c): *Supuestos de Contabilidad Financiera*, Ed. Trivium, Madrid.

RIVERO ROMERO, J. (1995d): *Supuestos de Contabilidad de Sociedades*, Ed. Trivium.

RIVERO, J. ; RIVERO, M.J. (1993): *Análisis de Estados Financieros*, Ed. Trivium, Madrid.

RIVERO, J.; RIVERO, M^a R. (1996): *Contabilidad (I)*, Ed. Trivium, Madrid

RIVERO TORRE, P. (1972): *Cash-flow, Estado de Origen y Aplicación de fondos y Control de Gestión*. A.P.D., Madrid.

RIVERO TORRE, P. (1996): *Análisis de balances y estados complementarios*, De. Pirámide, Madrid. Cap. 3.

ROCAFORT, N. (1983): *Análisis e interpretación de balances*, Ed. Hispano Europea, Barcelona.

RODRÍGUEZ ARIZA, L (1985): *La Agregación en Contabilidad*, Tesis Doctoral, Universidad de Málaga.

RODRÍGUEZ ARIZA, L. (1986): *Memoria de oposiciones a plaza de Catedrático de Escuelas Universitarias*, Málaga.

- RODRÍGUEZ ARIZA, L. (1992): *Proyecto Docente para el Concurso al Cuerpo de Catedráticos de Universidad del Área de Economía Financiera y Contabilidad*, Granada.
- RODRÍGUEZ PITA, E. (1956): *Ciencia de la Contabilidad*, Barcelona.
- RODRÍGUEZ ROBLES, A. (1975): *Actualidad del Tema Contable*, Revista Española de Financiación y Contabilidad, Presentación a los números 12 y 13, abril-septiembre.
- RODRÍGUEZ SAIZ, L. Y otros (1992): *Manual del Sistema Financiero Español*, Ed. Ariel, Madrid.
- ROJAS TERCERO, J.A. (1991): *Análisis económico-contable de la Autofinanciación*, Técnica Contable, nº 508.
- ROJO, M. (1970): *El Método del Caso*, Revista Razón y Fábula, nº 22, noviembre-diciembre.
- ROJO RAMÍREZ, A. (1991): *El nuevo marco de la regulación contable*, Técnica contable, tomo XLIII, nº 505 y 506.
- Financiera. Alternativas Contables II*. Ed. Desclee de Brower, S.A.
- ROTGER, B. (1979): *El proceso programador en la escuela. Teoría y Práctica de la programación de la didáctica*, Escuela Española, Madrid.
- SACRISTÁN, G. (1969): *Didáctica II*, UNED.
- SACRISTÁN LUZÓN, M. (1964): *Introducción a la Lógica y al Análisis Formal*, Ariel, Barcelona.
- SÁEZ TORRECILLA, A. Y CORONA ROMERO, E. (1991): *Análisis Sistemático y Operativo del Plan General de Contabilidad*. Ed. McGraw-Hill.
- SAN ROMAN, R. y PÉREZ LÓPEZ, J.A. (1973): *Enseñanza de economía a profesionales no economistas*, CECA, Madrid.
- SÁNCHEZ ARROYO, G. (1989a): *Aspectos contables de las entidades de financiación*, Técnica Contable, nº 481.
- SÁNCHEZ ARROYO, G. (1989b): *Aspectos contables de las entidades de financiación*, Técnica Contable, nº 482.
- SANDILANDS, F.E.P. (1977): *Report of the Inflation Accounting Committee*, Her Majesty's Stationery Office, Londres.
- SANSALVADOR SELLES, M.E.; TRIGUEROS PINO, J.A.(1995): *Comentarios a la nueva ley de sociedades de responsabilidad limitada y análisis de sus novedades*,

Actualidad Financiera, nº 40.

SCHLICK, M. (1931): *Naturwissenschaften*, 19

SCHMALENBACH, E. (1953): *El Balance Dinámico*, Ed. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid.
SCHMALENBACH, EUGEN (1963): *Kostenrechnung und Preispolitik*. Ed. Westdeutscher. Verlag-Köln und Opladen.
SCHNEIDER, ERICH (1960): *Contabilidad Industrial*, Ed. Aguilar, Madrid.
SCHWARTZ, P. (1972): *La definición de ciencia económica por Robbins: una crítica*. Revista Española de Economía, Sept-Diciembre.
SERRA SALVADOR, V.; GINER INCHAUSTI, B., Y VILAR SANCHÍS, E. (1994): *Sistemas de información contable (Una introducción a la contabilidad)*, Tirant lo Blanch libros, Valencia.

SIERRA, G.; MORENO, J.; RODRÍGUEZ, P. (1993): *Cuentas Anuales. Casos Prácticos y Fundamentos Teóricos*, Ariel Economía, Barcelona.

SOCIÁS SALVÁ, A. (1991): *La normalización contable en el Reino Unido, Francia, Alemania y España*, Monografía nº 18, AECA, Madrid.
SOCIÁS SALVÁ, A. (1997): *La normalización contable europea: pasado, presente y futuro*, Técnica Contable, nº 580.
STERLING, R.D. (1967a): *A Statement of Basic Accounting Theory: A review article*. Journal of Accounting Research.
STERLING, R.R. (1967b): *Elements of Pure Accounting Theory*, The Accounting Review, enero.
STERLING, R.R. (1972): *The Market Value Method According to Sterling: A Reply*, Abacus, julio.
STERLING, R.R. (1970): *Theory of the Measurement of Enterprise Income*, The University of Kansas.
STEVENS, S.S. (1959): *Measurement. Definition and Theories*, West C. Churchman and Philburn ratoosh, John Wiley and Sons, Inc. New York.
STUFFLEBEAM, D.L. Y SHINKFIELD, D.J. (1987): *Evaluación sistemática*, Guía teórica y práctica, Ed. Paidós, Barcelona.
SUÁREZ SUÁREZ, A.S. (1981): *Economía Financiera de la Empresa*, Ed. Pirámide. Madrid.
TENBRINK, T.D. (1988): *Evaluación. Guía práctica para profesores*, Ed. Narcea, Madrid.

TÓJAR HURTADO, J.C., MANCHADO GUTIÉRREZ DE TENA, R. (1998). *Innovación Educativa y Calidad de la Enseñanza en la Universidad*. Promover la Calidad de la Enseñanza Universitaria. ICE/UNIVERSIDAD DE MÁLAGA.

MÁLAGA

- TRACEY, W.R.(1971): *Designing Training Development Systems*, American Management Association, New York. TUA PEREDA, J.(1983): *Principios y normas de Contabilidad*, Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. TUA PEREDA, J. (1991a): *La investigación empírica en Contabilidad*, Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº 66, enero-marzo. TUA PEREDA, J. (1991b): *La investigación empírica en Contabilidad. La hipótesis de eficiencia del mercado*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid.
- UNIVERSIDAD DE MÁLAGA (1999): *Página web de la Universidad de Málaga*.
w.w.w.uma.es .
- URÍA, R. (1985): *Derecho Mercantil*, Madrid, Ed. del Autor.
- URÍAS VALIENTE, J. (1997): *Contabilidad Financiera*, De. Pirámide, Madrid.
- VALDERREY, C. (1975): *La evaluación Continua en la Universidad*, Edutec Instituto de Ciencias de la Educación de la Universidad Politécnica de Madrid, diciembre 1975 febrero 1976.
- VELA PASTOR, M., MONTESINOS JULVE, V. Y SERRA SALVADOR, V. (1996): *Manual de Contabilidad*, Ariel Economía, Barcelona.
- VIRGIL, R.L., NORD, W.R. y CHOEN, S.H. (1973): *A Classroom Experience in the Behavioral Implications of Accounting Performance Evolution Measurement*, The Accounting Review, abril.
- VLAEMMINCK, J.H. (1961): *Historia y Doctrina de la Contabilidad*, Ejes, Madrid.
- WAISMANN, F.(1930): *Erkenntnis*, 1.
- WARTOFSKY, M. W. (1973): *Introducción a la Filosofía de la Ciencia*. Ed.
- WELLS, M.C. (1976): *A Revolution in Accounting Thought.*, The Accounting Review, Vol. LI, nº 3, July.
- WESTON-BRIGHAM (1977): *Las Finanzas en Administración*, Ed. Interamericana, México..
- WOLK, H.I.; FRANCIS, J.R. y TEARNEY, M.G. (1984): *Accounting Theory. A Conceptual and Institutional Approach*, Kent Publishing, Boston, Massachusetts.
- WRIGHT, F.K. (1970): *The Theory of Financial Accounting*, Journal of Business Finance, otoño.