



Universidad de Valladolid

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA FINANCIERA Y CONTABILIDAD

TESIS DOCTORAL:

**CONCEPTUALIZACIÓN Y DESCRIPCIÓN DE LA
CONTABILIDAD: PROPUESTA DE UNA
INTRODUCCIÓN SISTEMÁTICA PARA LOS
DICCIONARIOS DE CONTABILIDAD**

Presentada por Marta Niño Amo para optar al grado de
doctora por la Universidad de Valladolid

Dirigida por:

Dr. Pedro Fuertes Olivera Dra. Begoña Busto Marroquín

Agradecimientos

A Begoña Busto y Pedro Fuertes, por sus acertados consejos y por su inestimable ayuda a la hora de la elección, planteamiento y desarrollo del tema que ha constituido el objeto del presente trabajo.

Su dedicación y apoyo han superado ampliamente las tareas y funciones atribuibles a su cargo, considerando que la dirección compartida no ha supuesto dividir el esfuerzo sino duplicarlo.

Mi agradecimiento más sincero por los fondos recibidos para llevar a cabo esta investigación:

El español y el Inglés en Internet: Construcción de diccionarios especializados electrónicos en el campo de la Economía (2008-2011; Ref. FFI2008-01703. Financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación).

Lexicografía pedagógica especializada: La construcción de introducciones sistemáticas bilingües (Inglés-español) en el campo de la Economía (2009-2011; Ref. VA039A09. Financiado por la Junta de Castilla y León).

E-lexicografía: los diccionarios de Internet para el tercer milenio (2010. Ref. FFI2009-07109-E/FILO. Financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación).

La Teoría Funcional de la Lexicografía y la Construcción de Diccionarios de Internet en Inglés y en Español en el Campo de la Economía. (2012-2014; Ref. FFI2011-22885. Financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad).

La construcción de diccionarios especializados de Internet en el campo de la economía: el diccionario español de contabilidad y el diccionario español-inglés de contabilidad. (2012-2014; Ref. VA67A12-1. Financiado por la Junta de Castilla y León).

La Teoría Funcional de la Lexicografía: Diseño y Construcción de Diccionarios de Internet" (2014-2017. Ref. FFI2014-52462-P. Financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad).

ÍNDICE

ÍNDICE GENERAL

Índice de Figuras

Relación de acrónimos

INTRODUCCIÓN	13
CAPITULO 1: FUNDAMENTOS CONCEPTUALES Y DESCRIPTIVOS DE LA CONTABILIDAD	
1.1. Introducción	27
1.2.- La Contabilidad: Campo de conocimiento especializado.	31
1.2.1. Concepto de contabilidad.	31
1.2.2.- Bases definitorias	34
1.2.3. Descripción de contabilidad	42
1.3. Clasificación de la contabilidad.	55
1.3.1. La naturaleza de la clasificación	55
1.3.2. Criterios discriminantes	57
1.4. La contabilidad y el entorno.	75
1.4.1. Cuestiones previas	75
1.4.2. Elementos del entorno y sistemas contable.	77
1.4.3. La armonización contable	82
1.5. La Contabilidad y la información contable.....	87

CAPITULO 2: LA CONTABILIDAD COMO SISTEMA DE INFORMACIÓN

2.1. Introducción. Cuestiones previas	93
2.2. Evolución histórica de la Contabilidad	97
2.3. Paradigmas y programas de investigación en Contabilidad	109
2.4. La búsqueda del marco conceptual de la Contabilidad	117
2.5. La evolución de la normativa contable española.	129
2.6. La información contable.	135
2.6.1. La necesidad de información contable.	135
2.6.2. Requisitos de la información contable.	136
2.6.3. Los usuarios de la información contable	139
2.6.4. Carencias de la información contable	143
2.6.5. La utilidad de la información contable.	145
2.7. La Contabilidad de las PYMES y también de las grandes empresas	149
2.8. La Contabilidad y la comunicación	153

CAPITULO 3. LA COMUNICACIÓN ESPECIALIZADA

3.1. Introducción	159
3.2. Elementos a incluir: términos y palabras	165
3.3. Terminología y Lexicología: Confluencias y Divergencias	171
3.3.1. La Terminología	173
3.3.2. Terminología Tradicional: La Teoría General de la Terminología	176
3.3.3. La Teoría Comunicativa de la Terminología	178
3.3.4. El enfoque sociocognitivo	181
3.3.5. La terminología basada en marcos	188
3.3.6. La Terminología y la Ingeniería del Conocimiento	193

CAPITULO 4: LA LEXICOGRAFIA ESPECIALIZADA: LOS DICCIONARIOS DE CONTABILIDAD

4.1. Introducción. Cuestiones previas.	203
4.2. La Teoría Funcional de la Lexicografía: La construcción de diccionarios especializados.....	209
4.3. Los Diccionarios especializados en la era de Internet.....	223
4. 4. Los Diccionarios de Contabilidad	229
4.5. El Futuro de la Lexicografía en situaciones cognitivas.	245

CAPITULO 5: LA INTRODUCCION SISTEMATICA EN EL DICCIONARIO DE CONTABILIDAD.

5.1. Introducción. Cuestiones previas	249
5.2. ¿Qué es la «Introducción Sistemática»?	253
5.2.1.- Estructura, diseño y contenido.	257
5.2.2. Organización de la Introducción Sistemática.	259
5.2.3. Aplicaciones de la Introducción Sistemática	264
5.La contabilidad, lenguaje especializado.....	269
5.3.1. Elaboración del lenguaje contable	272
5.3.2. Evolución y cambios del lenguaje contable.	279
5.4. La Contabilidad en la «Introducción Sistemática»	287
5.4.1. La Contabilidad: Concepto y definición.	291
5.4.2.- La Contabilidad como técnica: Elaboración y comunicación de la información contable	292

5.5. Propuesta de «Introducción Sistemática» para los Diccionarios de Contabilidad.	299
5.6. Acceso a la Introducción Sistemática	343
CONCLUSIONES	351
BIBLIOGRAFIA.....	359

RELACIÓN DE ACRÓNIMOS

AAA	American Accounting Association
AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants.
APB	Accounting Principles Board.
ARB	Accounting Research Bulletins.
ASEPUC	Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad.
CAPM	Capital Asset Pricing Model.
CDU	Clasificación Decimal Universal
FASB	Financial Accounting Santandard Board.
HEM	Hipótesis de Eficiencia del Mercado.
IC	Ingeniería del Conocimiento.
IASB	International Accounting Standard Board.
IASC	International Accounting Standard Comite.
IAS	International Accounting Standards.
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas.
IFRS	International Financial Reporting Standards.
IOSCO	International Organization of Securities Commission
IS	Introducción Sistemática.
LSP	Language for Specific Purposes
MC	Marco Conceptual.
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad.
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera.
PGC	Plan General de Contabilidad.
PGCPYMES	Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.
SEC	Securities and Exchange Commission.
TFL/TF	Teoría Funcional de la Lexicografía/ Teoría de las Funciones
UE	Unión Europea.

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Clasificación integral del subsistema “Contabilidad Empresa”

Figura 2: Clasificación integral del sistema “Contabilidad”

Figura 3: La influencia de los factores externos en la evolución del sistema contable

Figura 4: Modelación del enfoque dirigido por los datos

Figura 5: Ejemplos de *modelización del conocimiento* en tres disciplinas: Inteligencia artificial (IA) y web semántica (WS); Procesamiento del lenguaje natural (PLN) y Recuperación de la información (RI).

Figura 6: Estructura centro y radios de la plataforma de los diccionarios de contabilidad

Figura 7: Layout o pantalla para la inclusión de datos lexicográficos del español de la contabilidad

Figura 8: La articulación del lenguaje contable (I)

Figura 9: Fases del proceso contable

Figura 10: Aspectos procedimentales de la Contabilidad

Figura 11: Representación del patrimonio empresarial

Figura 12: Clasificación de los elementos patrimoniales

Figura 13: Modelización del artículo en Lexín

Figura 14: Entrada “diccionario” en los diccionarios Macmillan

Figura 15: Entrada Tesauro en el Diccionario Macmillan (extracto)

INTRODUCCIÓN

INTRODUCCIÓN

La contabilidad está ligada a la actividad humana desde siempre; en el momento en el que la humanidad sobrepasa los niveles de subsistencia y realiza una actividad económica que genera excedentes, precisa de la contabilidad.

Puede parecer presuntuoso, pero el gran invento que marca el desarrollo humano: la escritura, como medio para preservar y transmitir el conocimiento adquirido, está relacionada con la creatividad, sí, pero también con el control y registro de los medios que permiten su expansión, es decir, con la contabilidad. No es casualidad que los primeros indicios de registro de medios económicos, las tablas de arcilla de los sumerios coincidan en el tiempo y en yacimientos junto con las manifestaciones del saber humano: pinturas, esculturas...

Con frecuencia se dice que sin el conocimiento de la historia no se puede tener la suficiente comprensión del estado actual de una disciplina. Sin pretender auscultar los orígenes primigenios del fenómeno contable, es preciso dar una visión panorámica del devenir económico, político y social. La influencia del entorno en el desarrollo de la economía y su influjo en la construcción y evolución de la contabilidad en su doble vertiente: teórico y práctica, es innegable.

La contabilidad configurada como materia científica, constituye una parte importante en el entramado de ciencias sociales, ya que si son importantes los entornos sociales y políticos en los que la actividad se realiza, no lo es menos la observación de la realidad económica, proporcionando un contexto de actuación, sobre el que influye la Contabilidad y es influida a su vez.

A pesar de su carácter científico, un proceder muy difundido es concebir la contabilidad como un simple conjunto de normas, que aplicadas en una serie de supuestos obtienen unos resultados que se pretenden como representativos de una realidad económica y social. Es decir, se confunde conocimientos contables con procesos contables, con lo que no se aprende “contabilidad” sino “a contabilizar”. Es preciso conocer los fundamentos conceptuales que permanecen en el tiempo y que sustentan las normas contables que sí cambiarán a lo largo del tiempo, adaptándose a distintos momentos y situaciones y que se materializarán, en su aplicación práctica, en procesos contables específicos; manteniendo sin embargo atributos, características y conceptos que son esenciales y soporte del entramado teórico y práctico que caracteriza a esta disciplina.

CONTEXTO DE LA INVESTIGACIÓN

La tesis que se plantea está imbricada en varios proyectos de investigación financiados, que se enumeran a continuación:

El español y el Inglés en Internet: Construcción de diccionarios especializados electrónicos en el campo de la Economía (2008-2011; Ref. FFI2008-01703. Financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación).

Lexicografía pedagógica especializada: La construcción de introducciones sistemáticas bilingües (Inglés-español) en el campo de la Economía (2009-2011; Ref. VA039A09. Financiado por la Junta de Castilla y León).

E-lexicografía: los diccionarios de Internet para el tercer milenio (2010. Ref. FFI2009-07109-E/FILO. Financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación).

La Teoría Funcional de la Lexicografía y la Construcción de Diccionarios de Internet en Inglés y en Español en el Campo de la Economía. (2012-2014; Ref. FFI2011-22885. Financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad).

La construcción de diccionarios especializados de Internet en el campo de la economía: el diccionario español de contabilidad y el diccionario

español-inglés de contabilidad. (2012-2014; Ref. VA67A12-1. Financiado por la Junta de Castilla y León).

La Teoría Funcional de la Lexicografía: Diseño y Construcción de Diccionarios de Internet" (2014-2017. Ref. FFI2014-52462-P. Financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad).

Todos estos proyectos tienen objetivos teóricos y aplicados. Entre los primeros destaca la elaboración de un corpus teórico que se conoce como Teoría Funcional de la Lexicografía centrado en investigar el proceso de diseño y construcción de diccionarios desde la fase inicial de conceptualización hasta la fase final de evaluación del producto o productos conseguidos. Es un proceso dinámico íntimamente relacionado con la práctica e interdisciplinar en tanto en cuanto han participado y participan investigadores de varias áreas de conocimiento: Lexicografía; Lingüística; Lengua Española; Lenguas Modernas; Ciencias de la Información; Informática; Traducción; Economía Aplicada y Contabilidad. En este marco general de investigación, la tesis doctoral se centra en plantear la necesidad de conceptualizar y describir la contabilidad de una **forma diferente** a lo existente hasta la fecha; conseguir este propósito no solo es el objetivo fundamental del trabajo que se presenta sino que también es la aportación al conocimiento que toda tesis debe tener.

JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

La importancia de la conceptualización de la Contabilidad es tan obvia que todos los documentos contables importantes, se inician con un Marco Conceptual, es decir, con la descripción de una estructura que proporciona un conjunto de principios filosóficos subyacentes a las reglas y normas que deben regir la práctica contable. Dichos principios se justifican aplicando una racionalidad lógico-

deductiva (es decir, metodología deductiva), con el fin de estructurar y sistematizar los diversos conceptos en los que se apoyan los procesos de emisión de la normativa contable destinada a la elaboración y comunicación de la información financiera. Esta tesis doctoral sigue la misma lógica y por ello se centra en ofrecer un marco conceptual de la contabilidad que sirva no al profesional contable sino a un tipo de usuario de la información contable diferente: el semi-experto, especialmente el estudiante o traductor para los que puede no ser adecuado la conceptualización y descripción existente hasta la fecha, ya que la misma parte de la idea de que el destinatario es un experto que conoce y domina el campo de conocimiento denominado Contabilidad.

Al proponer una conceptualización y descripción de la Contabilidad diferente a la existente hasta la fecha, nos enfrentamos a tres problemas, a cuya descripción y justificación hemos dedicado el núcleo central de esta Tesis. Uno de los problemas es justificar la existencia de diferentes tipos de usuarios potenciales de la información contable; son diferentes porque tienen un conocimiento experto diferente y por ello una posibilidades de comprensión y uso diferente. Nos hemos enfrentado a este desafío apelando al concepto de comunicación especializada, gracias al cual hemos podido argumentar que la información especializada no es patrimonio exclusivo del experto, aunque nadie puede poner en duda que el sea el principal usuario de la misma.

El segundo de los problemas es decidir un marco teórico potencial con el que abordar la conceptualización y descripción de la contabilidad propuesta, que se justifica en tanto en cuanto dicha conceptualización y descripción tienen el objetivo de ofrecer un texto destinado a un no experto. Existen varias opciones, algunas relacionadas y propuestas por terminólogos y documentalistas y otras por

lexicógrafos. En nuestro caso nos hemos inclinado por el marco teórico que ofrece la Teoría Funcional de la Lexicografía configurada como la teoría y práctica de las herramientas de uso que se caracteriza por su capacidad para facilitar un acceso rápido y fácil al tipo específico de datos de los cuales un tipo específico de usuario puede extraer el tipo específico de información que le permite satisfacer el tipo específico de necesidades lexicográficamente relevantes que puede tener en un tipo específico de situación social extra-lexicográfica, independientemente del uso o no de un diccionario.

El tercero de los problemas es decidir la forma que debe adoptar la conceptualización y descripción propuesta. En el caso de esta tesis, la forma elegida es la creación de una Introducción Sistemática, es decir, la creación de un componente lexicográfico complementario a la lista A-Z de un diccionario que tiene una función similar a la ofrecida por un manual y que se compila para describir un campo de conocimiento de una forma sencilla y con una estructuración fácil de asimilar por el usuario potencial de la misma, normalmente un usuario no experto.

HIPÓTESIS Y METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

La solución a los tres problemas mencionados ha sido posible gracias a la utilización de una metodología deductiva, con la que nos hemos enfrentado a estas tres hipótesis relacionadas entre sí, que son el núcleo central de nuestra investigación:

Hipótesis 1: La existencia de usuarios de la información contable con niveles de conocimiento diferente justifica la existencia de conceptualizaciones y descripciones diferentes de la Contabilidad. O dicho de otra forma, si aceptamos que pueda haber usuarios de la información contable que acceden a la misma con

diferentes grados de conocimiento sobre la contabilidad y sus procesos, debemos aceptar que puede existir formas diferentes de conceptualizar y describir (es decir, presentar) dicha información partiendo de la base que la misma siempre debe ser consecuente y rigurosa con la normativa en vigor.

Hipótesis 2: La existencia de conceptualizaciones y descripciones diferentes de la Contabilidad exige la plasmación de la misma en un texto diferente a los existentes hasta la fecha. Dicho texto, que debe respetar lo dispuesto en la normativa vigente, debe centrarse en ofrecer mecanismos cognitivos y comunicativos muy adecuados para el fin propuesto: ofrecer una conceptualización y descripción de la contabilidad adecuada para el no experto ya que el experto tiene a su disposición textos suficientes pensados y contruidos para su nivel de conocimiento.

Hipótesis 3: La existencia de un texto que conceptualiza y describe la contabilidad de una forma diferente exige un formato de presentación del mismo diferente a los existentes en la actualidad. O dicho de otro modo, debemos encontrar un medio que, en la sociedad de la comunicación inmediata y total que existe en la actualidad, nos permita ofrecer lo que queremos hacer de una forma adecuada a los fines previstos.

Las tres hipótesis mencionadas aseguran una permanencia de los elementos y conceptos comunes utilizados en y para la consecución de unos fines; es decir, nos permitirán construir unos sólidos cimientos conceptuales sobre los que ir elevando una estructura que nos permita describir la realidad económica actual, caracterizada por una economía globalizada más que nunca; por la inmediatez y variabilidad de las transacciones económicas; por la influencia de los mercados financieros en la economía mundial y por la persistencia de una crisis que se está

revelando como más profunda y de más hondo calado que cualquiera de las crisis, siempre financieras, que de forma cíclica soporta el capitalismo. (¿estamos en los albores de un nuevo sistema económico? ¿economía colaborativa será el nuevo término a acuñar como sistema económico?).

Como se ha visto en párrafos anteriores, utilizaremos una metodología deductiva para investigar las tres hipótesis mencionadas anteriormente. La metodología deductiva, que tanta tradición tiene en la ciencia básica –desde la Teoría de la Relatividad de Einstein hasta la comprobación de la existencia del bosón de Higgs que cierra el modelo estándar – es adecuada para esta tesis ya que nos va a permitir su elaboración basándonos en lo que creemos que existe, es decir, usuarios potencialmente diferentes de la información contable que quieren y necesitan acceder a la misma y exigen una forma de presentación al alcance de su conocimiento de la disciplina.

ESTRUCTURA DE LA INVESTIGACIÓN

La Tesis que se presenta está estructurada en seis capítulos. El primero de los capítulos se titula "Fundamentos conceptuales y descriptivos de la contabilidad". Se ocupa de presentar la contabilidad como una disciplina altamente organizada e integrada, es decir, como una disciplina científica que ha construido a lo largo de los siglos un corpus doctrinal teórico y práctico gracias al cual cualquier experto puede navegar por los textos contables y sacar partido de la información en ellos contenida.

El capítulo segundo se titula "La contabilidad como sistema de información". Se encarga de ofrecer una evolución histórica de la Contabilidad, de los diferentes marcos conceptuales existentes hasta la fecha y el objetivo central de los mismos,

que es la relación de cada marco con el concepto de *información contable*, que nos explica que la contabilidad se encarga de dar una imagen correcta y fiel de la institución, en tanto en cuanto la misma sirve para la toma de decisiones externas e internas. Tanto el capítulo primero como el segundo ilustran sus planteamientos con referencias especiales a la situación española y a las diferentes normativas que hemos tenido, para acabar avanzando en el desafío que supone los procesos de armonización contable derivados de nuestra pertenencia a la Unión Europea y a vivir en un mundo cada vez más integrado y globalizado.

El capítulo tercero se titula "La comunicación especializada". Sirve de base teórica a la existencia de sistemas de comunicación e información diferentes a los que maneja el experto. Dichos sistemas justifican la existencia de usuarios de la información diferentes en tanto en cuanto tienen un nivel de conocimiento experto muy limitado. Ante este hecho podríamos haber optado por una solución simple: si alguien quiere acceder a la información contable y no tiene conocimiento suficiente para ello lo que debe hacer es adquirir dichos conocimientos. En vez de esta postura hemos adoptado otra: vamos a ofrecerle la comunicación y descripción que precisa de una forma diferente y adaptada a su nivel de conocimiento. Esta posibilidad cuenta con gran tradición académica, que se ha ocupado de la misma desde la visión de la terminología y desde la lexicografía especializada. En el capítulo tercero se analizan las soluciones teóricas desde la terminología, y son presentadas con una mirada crítica en tanto en cuanto la posición teórica en esta tesis se aleja de las mismas y se acerca a las propuestas de la lexicografía especializada.

El capítulo 4 se titula "La lexicografía especializada: Los diccionarios de contabilidad". Se ocupa de situar el marco teórico de los diccionarios de

contabilidad y de su descripción. El marco teórico es la Teoría Funcional de la Lexicografía, construcción teórica iniciada a finales de la década de 1990, que se centra en analizar al nivel más abstracto posible los requisitos que debe tener una herramienta de información y da respuestas concretas a cada fase del proceso lexicográfico, es decir, al diseño, construcción y actualización de un diccionario. Los diccionarios de contabilidad son un conjunto de diccionarios en línea que describen el lenguaje y los hechos contables en danés, inglés y español, de forma conjunta y por separado. En esta tesis nos centraremos en los diccionarios españoles de contabilidad. Además, el capítulo analiza las posibilidades tecnológicas que ofrece Internet centrándose en la exploración de algunas innovaciones con las que se pretende mejorar el acceso a los datos y dar respuesta a uno de los principales problemas que tiene Internet, a saber, la sobrecarga de datos y de información.

El capítulo quinto se titula "La Introducción Sistemática en el Diccionario de contabilidad". Este capítulo ofrece la parte más novedosa de la tesis, a saber, las razones por las que puede construirse una Introducción Sistemática, la definición de Introducción Sistemática y la propuesta concreta realizada, que va destinada al usuario no experto que puede necesitarla en varias situaciones de uso. , por ejemplo cuando esté traduciendo o escribiendo un texto de contabilidad, cuando quiera aprender los fundamentos de la contabilidad, o cuando desee ampliar su acervo cultural.

La tesis finaliza con un apartado dedicado a las Conclusiones y a presentar posibles temas de investigación futura. Además incluye una Introducción y la Bibliografía dividida en dos partes, la primera recoge los diccionarios citados en el trabajo y la segunda las publicaciones científicas generales.

CAPITULO 1

FUNDAMENTOS CONCEPTUALES Y DESCRIPTIVOS DE LA CONTABILIDAD

*El lenguaje científico comunica
información a quienquiera
haya sido adiestrado para entenderlo.
(Bunge: La ciencia, su método y su filosofía)*

1.1. Introducción. Cuestiones previas

La contabilidad es una disciplina altamente organizada e integrada, cuya utilidad se ha encontrado en diversas áreas de las actividades socioeconómicas. Aunque comenzó como un dispositivo para registrar los hechos económicos de la empresa en el cumplimiento de su afán de lucro, el alcance y el método de la disciplina se presta a una aplicación social amplia. Su orientación básica a la comunicación de la información hace que siga siendo la disciplina que se puede aplicar a la medición y comunicación de datos que revelen el pasado, las actividades socioeconómicas actuales y potenciales para mejorar los métodos de control y toma de decisiones.

En este capítulo, estructurado en tres bloques, se pretende abordar el estudio de la Contabilidad como un conjunto de fundamentos epistemológicos, -que caracterizan el conocimiento contable por encima de la aplicación práctica del mismo- y que constituyen el núcleo y fundamento metodológico con el que afrontaremos el desarrollo de la parte final del trabajo: la elaboración de la Introducción Sistemática.

Al efectuar la conceptualización y descripción de la disciplina contable, exponiendo una serie de corrientes doctrinarias y estructurando los estudios sobre

la ciencia contable y el auge y desarrollo que la misma ha experimentado, fundamentalmente a partir de la segunda mitad de pasado siglo estaremos en condiciones, después de esta investigación previa, de explicar los fundamentos del conocimiento contable, con una óptica de claridad y concreción, -pero en absoluto exenta de rigor conceptual-, a los usuarios no doctos de la información económica. La Introducción Sistemática se perfila como una herramienta para hacer accesibles los conocimientos primigenios de la disciplina contable a interesados por motivos diversos en esta materia. Es decir, en este capítulo nos vamos a centrar exclusivamente en los fundamentos teóricos de la contabilidad que permitan cualquier información contable. Más adelante nos ocuparemos de presentar la traducción de los fundamentos teóricos de la contabilidad en herramientas de utilidad prácticas adaptadas a las necesidades específicas del usuario potencial de los *Diccionarios de Contabilidad*.

En el primer bloque: “La Contabilidad: Campo de conocimiento especializado”, se realiza una reflexión sobre el concepto de Contabilidad, destacando los rasgos que la perfilan como disciplina científica. Con este análisis sobre la contabilidad, se intenta identificar los elementos que la determinan como campo científico, sus contenidos y sus significados, en el reflejo de la realidad económica, y teniendo en cuenta lo que estas características van a suponer en relación con la terminología utilizada en cada momento para la descripción del objeto formal y material de la Contabilidad.

El segundo bloque de este capítulo: “Clasificación de la Contabilidad”, se afronta bajo el prisma de que, según Bunge, la clasificación de un todo es el modo más simple de discriminar simultáneamente los elementos de un conjunto y de agruparlos en subconjunto más pequeños, y que esta clasificación se constituye en

el modo básico de analizar, sintetizar y esquematizar el conjunto más amplio y complejo. Se realiza la exposición de las clasificaciones ya clásicas, aunque no por ello menos rigurosas y actuales en su detalle. Además, se da una descripción de los campos más específicos en que los criterios discriminantes dividen a la contabilidad.

En el tercer bloque: “Contabilidad y el entorno” se estudia la vinculación de la contabilidad con el entorno en el que se realiza la actividad económica. Este entorno, en el que se produce, se comunica y se utiliza la información financiera, está cambiando sustancialmente en los últimos años. Se puede observar una tendencia generalizada, en relación con la contabilidad, que consiste en una cada vez más frecuente, más extensa y más documentada, emisión de informes.

Estos cambios son el resultado de varios fenómenos, principalmente el constante crecimiento del volumen de datos que se manejan, consecuencia de la globalización de la actividad económica en todos sus aspectos: de producción, comerciales y financieros.

Estas actividades se realizan de forma simultánea e interconexionadas en entornos sociopolíticos distintos con lo que esto presupone de existencia de sistemas contables distintos, con distintas exigencias en la elaboración y procesamiento de la información financiera y distintos criterios de valoración y reconocimiento. Y aunque en el momento actual el desarrollo de sistemas informáticos permitan la elaboración de informes contables “a la carta” -sin el factor negativo esgrimido hace años de los costes que esta preparación, para cada situación y uso, conllevaba-, la existencia de escandalos financieros aún muy recientes propician que exista una corriente armonizadora de la información

contable en aras a fomentar un clima de confianza a nivel mundial, en la validez y fiabilidad que puede esperarse de los datos económicos ofrecidos por empresas e instituciones. No cabe duda de que cuanto mayor sea el número de usuarios potenciales de la información contable mayores serán las posibilidades de que aumente el grado de fiabilidad de la misma ya que siempre será más difícil "engañar" a un número mayor de usuarios de esa información. O dicho de otro modo, la Introducción Sistemática que proponemos en esta tesis podrá contribuir a facilitar el manejo de la información contable entre un número mayor de usuarios potenciales, lo que, sin duda ninguna, redundará en mejorar la validez y fiabilidad de los datos económicos descritos.

El concluir el estudio de la Contabilidad, con la contextualización de la misma en un marco económico, político y social, supone la consecución del fin pretendido en nuestro trabajo: conceptualización y descripción de la Contabilidad. Y asumiendo que se trata de un campo de conocimiento especializado, se puede avanzar en los propósitos de este trabajo de investigación; el conocimiento especializado requiere, en su comunicación, de un lenguaje igualmente especializado. En los capítulos siguientes se realiza el estudio de las formas, maneras y herramientas más adecuadas para realizar eficientemente una comunicación especializada en general y en particular la contable.

1.2.- La Contabilidad: Campo de conocimiento especializado.

1.2.1. Concepto de contabilidad.

Etimológicamente “concepto” significa contener (concebir), mantener en el interior; es por ello que referido a procesos mentales que impliquen conocimiento, puede significar la idea que uno toma mentalmente y retiene y gesta en su interior. La palabra ha quedado de forma preferente para designar a la idea o pensamiento que uno tiene incrustado en su interior y que ha ido formando a partir de su experiencia o aprendizaje.

Es en este sentido, de idea o forma de entendimiento, que en este capítulo nos acercamos al concepto de contabilidad, revisando las distintas definiciones que de la disciplina han realizado los estudiosos de la misma y la evolución que en el tiempo se ha producido de su concepto; para poder analizar cómo se van formando y plasmando ese conocimiento; de forma tal que seamos capaces de pasar del “concepto” a la “conceptualización”, entendida como la elaboración analítica y organizada de un concepto, que nos posibilite en su desarrollo la descripción sistemática de un campo de conocimiento especializado como es la contabilidad.

La enunciación del concepto de una ciencia no es una mera tarea semántica, sino que tiene también una enorme transcendencia práctica, acotando problemas a los que corresponde hacer frente en función de la metodología que le sea propia. El concepto de una ciencia no puede limitarse a ser formalmente correcto, sino que tiene que ser sustancialmente correcto, en el sentido de que el

conocimiento que presuponen sus enunciados estén realmente al alcance de dicha ciencia y los contenidos que se la asignan concuerden con el uso efectivo que los especialistas teóricos y expertos en dicha ciencia hacen de ella.

Por supuesto, el concepto de toda ciencia, en concreto la ciencia contable, el sistema cognoscitivo contable, el conocimiento contable, las teorías de y para la contabilidad, el sistema del objeto de estudio contable, el lenguaje contable, el desarrollo del pensamiento contable, no pueden sustraerse al paso del tiempo, que ampliará o reducirá su campo de actuación, variará los objetivos inmediatos que la justifican y cambiará, perfeccionando, los métodos con los que se enfrenta en la búsqueda del conocimiento y la solución de los problemas¹.

El concepto de contabilidad va evolucionando en el tiempo en el mismo sentido en que se desarrolla las líneas de investigación características de cada momento. Conceptuar una ciencia cuyo estudio se orienta hacia una realidad cambiante parece, en principio, complejo, aunque quizás por ello más atrayente (García Casella, 2004).

El concepto de contabilidad se encuentra marcado por la existencia de múltiples definiciones y acepciones que configuran el carácter polisémico que

¹ Gonzalo Angulo (1999: 221) considera que: “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 Rodríguez Ariza (citado por Gómez López 1996: 134) 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”.

presenta actualmente la Contabilidad. Estas diferentes concepciones dependen en gran medida de las exigencias de la sociedad, del momento económico pero también social y cultural en el que se dan, de lo que se pretende representar y para quién se quiere representar, también de la forma de ver esa realidad y del significado que adquiere el concepto contable en un contexto específico y concreto, ya que será dentro del mismo, donde se den las contradicciones, las críticas y las diversas tendencias en los enfoques y matices determinados que ofrecen las distintas concepciones de la Contabilidad.

La evolución del concepto de contabilidad se ha llevado a cabo desde diferentes perspectivas, alguna de ellas considerando la naturaleza de la Contabilidad (ciencia, arte, técnica...); otras las escuelas en las que puede enmarcarse el pensamiento contable (Escuela Contista, Escuela patrimonialista...); atendiendo a las teorías que las sustentan, etc. Tua Pereda (1988) describe la evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones; realiza un detallado y concienzudo estudio del "concepto" de contabilidad enunciando una serie de definiciones que de la contabilidad se han dado, atendiendo a diversas y diferentes perspectivas anteriormente señaladas.

Las definiciones que se han dado de la disciplina contable, relacionando la visión que de ella se tiene con el entorno económico y social, con las corrientes formales imperantes en cada momento tiene una finalidad clara: verificar que los componentes del entorno influyen en la concepción de la contabilidad y en las formas que, desde un punto de vista comunicativo (términos y palabras), esta concepción se trasmite.

1.2.2.- Bases definitorias

Los filósofos de la ciencia han estudiado los requisitos que debe cumplir una definición, y así se considera que para conceptualizar una disciplina y posteriormente, poder dar una definición de la misma, se atenderá: al estudio del objeto formal y material de la ciencia que se define, que lo definido como concepto no puede ser a su vez parte de la definición, o de que ha de quedar establecida la equivalencia entre lo definido y lo que se define.

En el uso de los términos puede llegarse a una identificación entre varios de ellos, que sin embargo son distintos. Así, puede identificarse el concepto de “objeto”, como forma de conocimiento; con objetivo o finalidad, que en cuanto a tal, supone una intencionada referencia de este conocimiento respecto a las cosas y, viceversa, las cosas pueden considerarse objetos en la medida que son el término de dicha intencionalidad, con lo que lo anterior puede desarrollarse con el estudio epistemológico del objeto y de su naturaleza .

1.2.2.1.- *Objeto formal y material*

Desde un punto de vista genérico, se entiende por objeto todo aquello que es materia de consideración o conocimiento por parte del sujeto. Se entiende por objeto de una ciencia el campo de actuación de la misma o, si se prefiere, aquella parte de la naturaleza o del comportamiento social sobre el que una ciencia quiere formarse opinión o adquirir conocimiento.

Ahora bien, puede considerarse el conocimiento por parte del sujeto desde un triple punto de vista: cognoscitivo, volutivo o emotivo (Gómez Villegas, 2007: 29-30). Desde la perspectiva cognoscitiva, en el concepto de objeto se distingue dos

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

Tradicionalmente se han designado dos aspectos dentro del campo de actuación de una ciencia; el primero de carácter amplio, haría referencia a la naturaleza objeto de estudio, mientras que el segundo consistiría en determinados aspectos particulares de dicho objeto de estudio. Estos dos aspectos se corresponden con el objeto material y formal respectivamente.

Bunge ya reconoció la importancia de definir el objeto material y formal, en aras a catalogar una disciplina como científica, cuando sienta de forma clara como debe ser el conocimiento científico y que será conocimiento no científico, a pesar de que el primero pueda parecer vago o inexacto, en si mismo encontrará los mecanismo de revisión y corrección:

.../... "El conocimiento científico es claro y preciso: sus problemas son distintos, sus resultados son claros. El conocimiento ordinario, en cambio, usualmente es vago e inexacto; en la vida diaria nos preocupamos poco por definiciones precisas, descripciones exactas, o mediciones afinadas: si éstas nos preocuparan demasiado, no lograríamos marchar al paso de la vida. La ciencia torna impreciso lo que el sentido común conoce de manera nebulosa; pero, desde luego la ciencia es mucho más que sentido común organizado: aunque proviene del sentido común, la ciencia constituye una rebelión contra su vaguedad y superficialidad. El conocimiento científico procura la precisión; nunca está enteramente libre de vaguedades pero se las ingenia para mejorar la exactitud; nunca está del todo libre de error, pero posee una técnica única para encontrar errores y para sacar provecho de ellos."

(Bunge, 1983:13-14).

Wartofsky considera que es ciencia, y por tanto conocimiento científico, como el proceso que debe llevar a diferenciar lo cierto de lo que no lo es, a través de diferentes vías, para llegar al conocimiento científico. En este caso la ciencia:

.../... “experimenta, descubre, mide y observa, inventa teorías que explican el cómo y el porqué de las cosas, inventa técnicas y herramientas, propone y dispone, hace hipótesis y ensaya, hace preguntas a la naturaleza y obtiene respuestas; hace conjeturas, refuta, confirma o no confirma, separa lo verdadero de lo falso, lo que tiene sentido de lo que no lo tiene; nos dice cómo llegar donde queremos llegar, cómo hacer lo que queremos hacer”

(Wartofsky, 1981:17), (citado por Molín, 1999: 41).

Por otra parte, y en lo que se refiere al “fin”, este puede ser interpretado en función a dos concepciones diferentes: Una como acción, y otra, como intención, es decir, aquello que induce a obrar. 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.

Para finalizar este apartado, haciendo un referente expreso a la contabilidad, se pone de manifiesto la importancia que, -para conceptualizar a la contabilidad como disciplina científica-, se otorga al *objeto material* de estudio asignado a la misma. Fernández Pirla (1960:5) considera que:

“... ante el confusionismo en la conceptualización de la Contabilidad, nos planteamos la necesidad de revisar el proceso de formación de la disciplina contable, al objeto de determinar su contenido específico, la naturaleza de los elementos sobre los que la naturaleza opera y la investigación de la consistencia de la ciencia contable.

.../... la Contabilidad tiene un contenido propio y específico, que permite predicar de la misma su carácter de ciencia sin necesidad de invadir los campos peculiares de otras disciplinas del conocimiento humano.”

Parece claro pues, el interés en el estudio del objeto de una disciplina, ya que el conocimiento del objeto formal y material, la definirá y enmarcará como campo de conocimiento científico.

En una primera aproximación, puede admitirse como algo suficientemente contrastado y validado, que el objeto formal de la Contabilidad se concreta en: “*el conocimiento cualitativo y cuantitativo de la realidad económica*”. El objeto material, puede presentarse en un doble sentido, al actuar sobre la realidad de las unidades económicas: a) en primer lugar, realiza las *funciones de captación, medición y valoración de las actividades económicas* y financieras de las estructuras económicas, contemplando, de esta forma, una determinada situación de ellas; y b) efectúa una adecuada *representación de las variaciones cualitativas y cuantitativas de los elementos que componen esas estructuras*.

Aunque, según se avance en el estudio de este y otros aspectos del conocimiento contable, como la naturaleza, fines y usuarios, se constatará que, es una disciplina cuyo objeto no es inamovible en el tiempo; sino que experimenta revoluciones en su concepto a tenor de la óptica del estudioso y de la realidad económica definida; parece lógico pensar que la definición que se de en cada momento de la Contabilidad va a suministrar una guía para la acción, que permitirá al estudioso comprender y mejorar la visión de la misma.

1.2.2.2. Naturaleza.

No todas las ciencias tienen los mismos fundamentos, criterios y contenidos, por lo que tal y como se ha visto respecto al concepto, la naturaleza de la ciencia contable ayuda también a realizar la conceptualización y descripción de este campo de conocimiento. Este hecho potencia el interés en estudiar de forma general las

características de las ciencias, descendiendo en esa clasificación hasta tener encuadrada y definida la disciplina contable.

La naturaleza de la ciencia puede estudiarse atendiendo a criterios diversos. Bunge (1989), las clasifica atendiendo al *objeto de estudio*, como:

- ❖ *Ciencias formales*: Las Ciencias formales se ocupan de inventar entes formales y establecer sus relaciones, inventan/crean el objeto, al que se le debe poder dotar de contenido fáctico y empírico. Un ejemplo de las ciencias formales son la lógica y la matemática, y un objeto inventado son los números. Bunge dice: “*en el mundo real encontramos tres libros, en el mundo de la ficción construimos tres platillos voladores, ¿pero en el mundo real quién vio jamás un n^3 , un simple 3?” (1989:37).*
- ❖ *Ciencias fácticas o empíricas*: Tienen como objeto a los hechos, procura un conocimiento objetivo, para confirmar sus conjeturas necesitan de la observación y/o experimento, y no se conforman con ideas admitidas previamente. Los enunciados deben ser verificables, por eso se dice que el conocimiento fáctico verificable es una ciencia empírica porque se requieren datos empíricos. Las Ciencias fácticas verifican hipótesis que en su mayoría son provisionales.

A su vez dentro de las ciencias fácticas se distingue entre:

- *Ciencias naturales* (física, química, biología...) que se centran en los hechos que ocurren en la naturaleza.
- *Ciencias culturales* o sociales (política, sociología, economía,...) que se centran en los hechos o actos de los hombres.

Un importante aporte de Mattessich es la distinción entre el enfoque positivista y el enfoque normativo en la Contabilidad que establece, partiendo de la premisa de que las ciencias puras son las encargadas de dar explicaciones de los fenómenos buscando las relaciones de causa-efecto (que él caracteriza como ciencia positiva) a diferencia de las ciencias aplicadas que se preocupan más por las relaciones fines-medios ubicando a la Contabilidad en esta última categoría.

"la contabilidad una ciencia aplicada, que persigue un fin práctico como es, en medir los factores de riqueza en una entidad económica. Para ser más puntual la diferencia entre ciencia pura y ciencia aplicada radica en que mientras la primera busca la relación causa-efecto, la segunda se orienta a la relación fines-medios"

(Mattessich, 1995:86)

Si se consideran importantes las interrelaciones de los hechos económicos, con el entorno y los sistemas económicos: *"los sistemas contables concretos responderían a los modelos contables alternativos, que pueden elaborarse para satisfacer intereses de usuarios en sus respectivas decisiones; considerando esto la contabilidad sería catalogada como una ciencia factual, cultural, y aplicada"* (García Casella, 2004:11).

La naturaleza de la contabilidad es uno de los temas de mayor evolución en el saber contable. La contabilidad ha estado adscrita a diversas disciplinas del saber; se ha entendido como parte de la matemática, del derecho cuando se le denomina "álgebra del derecho"; de la administración y de la economía especialmente. En la actualidad existe una aceptación generalizada de entender la contabilidad como un saber independiente que tiene una relación con otras ciencias pero que tal relación no implica dependencia.

Debido a que la contabilidad es una parte integral de la estructura de cada organización, el desarrollo de las organizaciones estará estrechamente asociado con el desarrollo de una teoría de la contabilidad. Esta teoría explicará por qué las organizaciones adoptan la forma que lo hacen, por qué se comportan como lo hacen, y por qué las prácticas contables toman la forma que lo hacen. Debido a la complejidad de las relaciones económicas, se requieren teorías positivas, proporcionando, no más, pero sí mejor información económica y arbitrando sistemas de procesamiento acordes con los datos y forma de los mismos, que se tienen que manejar, todo ello para que la finalidad de la contabilidad mantenga su sentido: debe servir para la toma de decisiones con propósito. La consecución de este fin demanda una mayor relación de la contabilidad con otras materias, interdisciplinar y multidisciplinar. La colaboración así entendida, su desarrollo, proporcionará una mejor base científica para las decisiones de los usuarios, que cada vez serán más y de naturaleza diversa: a los administradores de las organizaciones, a los consejos emisores de normas y otros órganos de gobierno.

2.2.3. Finalidad.

Superado el umbral de subsistencia en la actividad económica realizada por el hombre y con la acumulación de excedentes utilizables en la producción de nuevos bienes, se manifiesta la necesidad de información sobre estos fenómenos económicos, sobre una realidad de contenido económico.

La finalidad primitiva asignada a la contabilidad fue el control de esa actividad, básicamente, como sistema de protección de los intereses del propietario, para lo que podía ser suficiente un simple método de llevanza de esa actividad. Pero según se amplía la actividad económica y aumenta el grado de dificultad de

las operaciones, a tenor de la diversidad de las organizaciones, se requieren de nuevos métodos para que el objetivo otorgado a la contabilidad pueda cumplirse con las mayores garantías de éxito. Para entender la complejidad en la consecución de los fines de la contabilidad, debe entenderse la complejidad de las organizaciones. Según Jensen (1983: iv):

“...las organizaciones están en todas partes, en todos los estamentos, en todas las actividades. Ellas estructuran la actividad social a través del curso de la vida: desde el nacimiento (en los hospitales) a las escuelas y el empleo a la muerte (en morgues y cementerios). Damos por sentado cómo se gastan muchos momentos de nuestra vida al servicio de las organizaciones.

.../...

Las actividades cotidianas se producen en el contexto de un empleo remunerado, la escuela, la política, la iglesia, las actividades de voluntariado, viajes y ocio. Las organizaciones son los motores que permiten la actividad humana y que son las herramientas que llevan a cabo "El trabajo de la sociedad". Por lo tanto, es fundamental entender el cómo las organizaciones influyen y son influenciados por la sociedad, en una de las manifestaciones más características, la provisión y utilización de sus recursos, en muchos aspectos de naturaleza económica.”

Los fines prácticos de la contabilidad en general deben situarse, en su logro, en una posición utilitarista y realista. Si la finalidad pretendida es el suministrar información de la actividad económica de las organizaciones, el sistema de información que se habilite, debe responder de la forma más satisfactoria posible, incluso óptima, a las necesidades de información que se pretenden.

Para atender a las necesidades de unos usuarios que, como en el caso de las organizaciones, se tornan cada vez mas complejos y diversos, con necesidades de información que los sistemas y modelos contables tradicionales, -y hablamos de los habidos hasta finales del siglo veinte- no pueden atender.

Los teóricos reconocen la importancia que la contabilidad desempeña en la administración o control de las organizaciones, y esto es consistente con la noción

de que la contabilidad es una parte básica de la estructura organizativa y que la práctica de la contabilidad y la forma de organización están relacionados. La influencia de los sistemas políticos y culturales, además de los económicos, en la acepción y uso de la contabilidad es innegable. García Casella (2000:11) considera que: “la Contabilidad se ocupa de explicar y normar las tareas de descripción principalmente cuantitativa, de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas diversas de cada ente u organismo social y de la proyección de los mismos en vista al cumplimiento de metas organizacionales a través de sistemas basados en un conjunto de supuestos básicos y adecuados a cada situación”.

1.2.3. Descripción de contabilidad

La búsqueda de una definición de Contabilidad que pueda resultar de carácter general, universal o admitida convencionalmente, se plantea como una tarea ardua, no por las dificultades que pueda entrañar la búsqueda de esta definición, sino por distinguir, -entre todas las que en el tiempo se han dado², y que se pueden exponer-, los elementos discriminatorios utilizados en las mismas.

Esta pretendida definición universal parece ir en contra de la propia esencia de la disciplina. Considerando que su objeto de estudio, su naturaleza y los fines pretendidos, dependen de un entramado social, económico y organizacional cambiante; y aún la propia esencia de la contabilidad como campo de conocimiento, hace que pudiéramos hablar de tantas definiciones como puntos de vista sean los

² La definición de contabilidad ha sido enunciada en numerosas ocasiones, tanto por organismos diversos (AAA, FASB, AECA, etc.), como por estudiosos de esta disciplina. Así, entre otros varios autores, pueden verse los trabajos de Uribe Bohórquez (2014); Ocampo Salazar et al. (2008); Niño y García Fonti (2003). Ocampo, Lastra y Gómez (2008: 230) llegan a recoger, más de una veintena de definiciones dadas por distintos autores en momentos y con perspectivas diversas.

estudiados. En la ciencia de la Contabilidad, pues, no resulta fácil concretar una definición, como en cualquier otro conocimiento científico. Considerando el largo recorrido histórico de la misma, es inevitable que su definición se impregne de las influencias que en cada etapa se ejercen y son ejercidas por ella. Por consiguiente surgen diferentes definiciones correspondientes a las concepciones conceptuales imperantes en cada momento.

Para realizar la descripción y conceptualización de la Contabilidad en nuestro trabajo, seguiremos el hilo conductor siguiente: (a) enunciación de los objetivos, características y fines de la contabilidad, (b) clasificación de la contabilidad atendiendo, además de a otras consideraciones explícitas, a la implícitamente considerada: los usuarios de la misma y (c) relación (interrelación) de la contabilidad con el entorno social y económico; las corrientes doctrinales y la influencia que otras materias y disciplinas, han tenido en esa descripción.

El análisis de la evolución histórica de la contabilidad nos muestra cómo los contenidos de la misma no son inamovibles, sino que evolucionan con el tiempo y a tenor de distintas estructuras económicas, políticas y culturales. También influye en su evolución los distintos intereses imperantes en cada una de las etapas. Estructuras con capacidad suficiente para imponer su interés al resto de colectivos implicados, de forma tal que debemos ver a la contabilidad como un cuerpo de conocimientos inacabado y dinámico, con unos contenidos dispuestos a ser superados por otros que respondan mejor a la realidad imperante. La realidad es cambiante, pero la Contabilidad tiene la capacidad de evolución y adaptación al

entorno, manteniendo la esencia de utilidad a los interesados prevalentes en cada momento³.

Si definición puede entenderse como una proposición mediante la que se trata de exponer de manera unívoca y con precisión la comprensión de un concepto y lo que pretendemos es definir la contabilidad, la metodología a utilizar, desarrollada en los apartados siguientes, es la enunciación y análisis, de los distintos parámetros que la configuran como campo de conocimiento científico, -que la definen y la validan como ciencia-, pero también que permiten el desarrollo de su objeto con la utilización de métodos y procedimientos propios.

De esta forma, seríamos capaces de exponer la definición de contabilidad capaz de contener los elementos esenciales que la justificaran como tal y que permitiera, -con el estudio más intensivo de alguno de los parámetros que se analizan, o dando una mayor relevancia a algún aspecto en concreto- hablar de *definición de contabilidad generalmente aceptada* y, además, considerar entre las variadas definiciones de contabilidad, centradas en aspectos parciales de esa realidad global considerada, aquella que mejor explicara lo que es la Contabilidad. Esta definición general es la que nos servirá como marco de referencia en la elaboración de la Introducción Sistemática.

³ Aún manteniendo la vigencia del “paradigma de utilidad”, es constatable su evolución en el tiempo a un paradigma de “utilidad del inversor”, del mercado financiero, y cuando este se demuestra ineficaz, la evolución a un paradigma de “utilidad social”. Se precisan nuevos y más exigentes elementos en la elaboración y presentación de información contable, tal como lo expone Cañibano (2004:221): “con el fin de restaurar la confianza de los inversores y proteger a los terceros relacionados con las empresas, los poderes públicos han acelerado los procesos de regulación que venían desarrollándose para incrementar la transparencia informativa y mejorar las prácticas de gobierno corporativo de las sociedades, habiendo sido promulgadas disposiciones de rango legal en distintos países...”.

Para ello en los apartados siguientes, siguiendo a varios autores , desde un punto teórico pero también desde un punto de vista práctico, se realiza una enunciación y descripción de varios aspectos relacionados con: los objetivos, características y funciones de la contabilidad; a partir de su esquematización y enunciación, de forma concisa, -puesto que un estudio en mayor profundidad de los mismos escapa a las pretensiones de este trabajo-, se pretende tener una visión completa pero también matizada de la contabilidad, que permita la captación de los aspectos que se entienden son básicos en su conceptualización y descripción.

Todo ello, teniendo en cuenta que aunque se utilizan muy a menudo los términos: definición, función y objetivo, como intercambiables, hay supuestamente una distinción entre ellos. Como se dijo anteriormente, *definición* describe lo que una cosa es, *objetivo* describe lo que se propone hacer, mientras que *función* describe lo que hace.

1.2.3.1.- *Objetivos de la contabilidad*

La contabilidad es generalmente descrita como lenguaje de los negocios; es la lengua empresarial hablada en el mundo. Al igual que la lengua es el medio de comunicación de ideas o sentimientos por el uso de señales convencionales, gestos, marcas, etc., el lenguaje contable sirve, -en lo que se constituye como objetivo esencial y configurador de otros-, como medio para comunicar asuntos varios relacionados con aspectos de las operaciones empresariales⁴.

⁴ Aunque no es la empresa la única forma organizacional que usa la contabilidad como medio de comunicación; pues también las figuras jurídicas más complejas y aún los gobiernos y otras organizaciones de índole muy diversa, usan de la contabilidad como mecanismo y medio de comunicación de sus actividades de índole económico. La consideración de la Contabilidad como herramienta por y para el desarrollo económico, hacen que el paradigma de utilidad pueda también aplicarse al ámbito macroeconómico.

La caracterización, que de la Contabilidad pueda hacerse, deberá atender a los fines y objetivos establecidos, que para ella seamos capaces de identificar. Se pueden señalar los objetivos siguientes que, además de tales objetivos generales, se consideran atributos esenciales en las definiciones, que distintos organismos han dado de la Contabilidad y que señalamos en el propio apartado⁵:

(A) *Contabilidad como un mecanismo de registro*: El Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) señala el mecanismo de registro como un atributo esencial de la contabilidad. En consecuencia, para este organismo, la contabilidad “*sería el arte de registrar, clasificar y resumir de manera significativa y en términos de dinero, transacciones y eventos*” que son, al menos en parte, de carácter financiero.

(B) *Contabilidad como sistema de información*: La Asociación Americana de Contabilidad (AAA) destaca como atributo esencial de la contabilidad la información, como aspecto de lo que representa para la toma de decisiones por parte de una amplia variedad de usuarios. Esta definición, orientada al usuario de la contabilidad, “*se refiere al proceso de identificar, medir y comunicar la información económica para permitir emitir juicios y tomar decisiones informadas a los usuarios de la información*”.

Los convencionalismos de la contabilidad pueden aplicarse al ámbito social, para la gestión de unos recursos naturales, y como base para las decisiones adoptadas por los organismos gubernamentales (Cerón, 2012).

⁵ En la fijación de objetivos se constata la importancia que se da a los pronunciamientos dados por los organismos estadounidenses. Este proceder tiene varias justificaciones, han sido los primeros en proponer procedimientos y protocolos de actuación en materia contable (a partir de la crisis del 29), y por la influencia tan significativa que han tenido en la profesión contable occidental. (Tua Pereda, 1983: 54-).

(C) *Contabilidad como una actividad de servicio*: Una definición posterior del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) respalda la opinión de la Asociación Americana de Contabilidad (AAA), sobre los elementos para la toma de decisiones integrados en la contabilidad. Así se estima que su objetivo es proporcionar información cuantitativa, principalmente de naturaleza financiera, sobre las entidades económicas que se pretende que sean útiles en la toma razonada de decisiones ante posibilidades de actuación alternativas. Una definición de la contabilidad desde este punto de vista estructural, sería que la contabilidad *“es una síntesis de conceptos, reglas y técnicas diseñados para facilitar la comprensión y el control de la actividad económica”*.

(D) *Contabilidad como fuerza dinamizadora de la actividad económica*: La historia de la contabilidad refleja el patrón evolutivo de la propia sociedad y en este sentido, se corrobora que la contabilidad es un producto de su entorno y al mismo tiempo una fuerza para cambiarlo⁶. Hay, por lo tanto, un patrón que refleja el cambio

⁶ Considerar la influencia que el entorno ejerce en la fijación de objetivos a alcanzar por la contabilidad no es una cuestión novedosa; sí lo es, a nuestro entender, el considerar esa influencia en sentido contrario, es decir, el considerar que uno de los objetivos de la contabilidad es servir como catalizador de una actividad económica, va más allá de ser un sistema de información de esa actividad. La consideración de que una de las finalidades de la contabilidad es servir como *elemento integrador de las actividades económicas*, nos lo encontramos, fundamentalmente, al tratar aspectos de las actividades económicas relacionadas con el medio ambiente.

En el Documento de Naciones Unidas: “Contabilidad Ambiental y Económica Integrada” de 2002, se destina el Capítulo V a explicar cómo aplicar la información derivada de la contabilidad integrada en la política económica y la relativa al medio ambiente. Establece que “con esa información se puede evaluar el funcionamiento de la economía, determinar problemas y obstáculos en la esfera del medio ambiente y evaluar y modificar políticas”. Al no tener en cuenta los costos privados y sociales de la utilización de recursos naturales y la degradación ambiental, las cuentas convencionales pueden dar a los funcionarios

evolutivo de las condiciones socioeconómicas y el propósito de cambiar, a los que se aplica la contabilidad. Esta consideración de la contabilidad como motor dinamizador de la economía, es una tendencia que cobra gran importancia en los momentos actuales.

1.2.3.2. Características de la contabilidad

De acuerdo a su esencia la contabilidad tiene como objetivos acumular y comunicar información esencial para la comprensión de las actividades de una entidad; en lo que constituye una abstracción de los acontecimientos económicos del mundo real. Las características distintivas que hacen de la contabilidad un sistema de información único, son las siguientes:

- (I) *La contabilidad como proceso*: La contabilidad es un proceso que implica la captación, procesamiento, interpretación y difusión de la información económica de forma sistematizada.

- (II) *La contabilidad como corresponsabilidad o responsabilidad mutua*: La información económica puesta de manifiesto en los estados financieros, que se comunica a las partes interesadas, por contribuciones financieras realizadas por distintos segmentos de esta función empresarial, como puedan ser los accionistas/ propietarios,

encargados de tomar decisiones una impresión equivocada de la situación, y éstos, a su vez, pueden encaminar a la sociedad en su conjunto hacia pautas de desarrollo no sostenibles.

También puede verse sobre el mismo postulado, el artículo. "Contabilidad y naturaleza: apuntes para una discusión" de Leonard Quinche-Martín (Revista Libre Empresa, 2009, 12, p-65-75) en el que, según el autor, la postura predominante de la contabilidad sobre el medio ambiente proviene de una visión de la naturaleza como recurso económico, para concluir que "la contabilidad debe tomar una perspectiva cultural-ecológica en busca de la protección y preservación de la naturaleza, más allá de la tradicional preocupación por la rentabilidad y la productividad de los negocios".

acreedores y otros; cuando no ha sido elaborada por ellos exige establecer un sistema de responsabilidades, tanto comunes y compartidas, como las que puedan corresponder de unos hacia otros (corresponsabilidad).⁷

(III) *La contabilidad sujeta a normas y principios*: Dado que la contabilidad es un proceso que tiene como objetivo la comunicación de la información económica, debe basarse en un conjunto acordado previamente, de conceptos, principios y reglas, cuyo cumplimiento garantice que la información suministrada cumplirá unos estándares de calidad adecuados para el cumplimiento de los objetivos y fines asignados.

(IV) *La contabilidad como medio para un fin*. La Teoría de la Contabilidad está formada por un conjunto coherente de proposiciones conceptuales, hipotéticas y pragmáticas, capaces de explicar y orientar las acciones de los contables en el proceso de identificar, analizar, medir y comunicar la información económica a los usuarios, para que ellos puedan tomar una decisión correctamente informada. Aunque el sistema de contabilidad se caracteriza por una serie de

⁷ Puede que esta acepción de la contabilidad sea una de las más antiguas recogidas en la literatura contable, ya Cerboni (1873) considera a la contabilidad como: "...La doctrina de las responsabilidades jurídicas que se establecen entre las personas que participan en la administración del patrimonio de las empresas" (Tua Pereda, 1988: 904, citando a Goxens Duch).

Esta responsabilidad entre partes (corresponsabilidad, responsabilidad mutua o "mayordomía" en una traducción literal del término "stewardship"); que el mismo autor identifica como un contrato de agencia atípico. Tua1 (1988: 928), considera, bajo esta óptica, que la característica fundamental de la contabilidad es que puede proporcionar elementos necesarios para que el propietario pueda controlar el uso de los fondos entregados para su gestión.

reglas, procedimientos y principios, no son fines por sí mismos. El fin último de la contabilidad es proporcionar información externa comunicada a través de un proceso, con la recopilación, la formulación, la interpretación y la difusión de datos económicos, cuyo resultado final es una representación financiera de los derechos y los intereses de la entidad, con el fin de facilitar la toma de decisiones a sus usuarios (Vazquez y Bongiorno, 2008: 53-56).

(V) *La contabilidad como negociación.* La contabilidad es una ciencia social, no natural, por lo que sus principios, reglas y procedimientos, representan las mejores guías posibles basadas en la razón, la observación y la experimentación de la actividad económica. Ahora bien, estas reglas están cambiando constantemente, y por lo tanto influyen en las prácticas de los negocios. Estos principios se contradicen y entran en conflicto con los intereses de los usuarios de los estados financieros, ya que las diversas partes tienen intereses diferentes; por lo que la contabilidad debe tener entre sus características definitorias la negociación. De esta forma, el establecimiento de reglas y principios se basará principalmente en la conveniencia y en la solución de los problemas que plantea la comunidad empresarial a través de un proceso de negociación, que garantice la aceptación por los agentes implicados de las mismas.⁸

⁸ Sin embargo, a pesar de que los principios sean desarrollados en un proceso de negociación, a partir de las opiniones de las partes interesadas (los acreedores, los sindicatos, de gestión, contables, profesores, auditores, periodistas, financieros instituciones, gobierno, autoridades fiscales,...) no siempre es posible evitar los conflictos, lo que en última instancia se traducirá en una aplicación sesgada e interesada de los mismas (Unegbu, 2014:1).

1.2.3.3. Funciones de la Contabilidad

En el proceso de señalar y de estudiar los aspectos más significativos, a efectos de nuestro propósito de estudio y descripción de la contabilidad, se llega a uno de los más significativos: ¿Qué funciones debe cumplir la contabilidad?.

Pues bien, al igual que en otras parcelas estudiadas, no existe unanimidad entre los estudiosos a la hora de enunciar estas funciones.

Así, W. R. Scott (2011) observa que la contabilidad tiene tres funciones importantes que afrontar. Estas son: (a) la función de registro, (b) la función de control y (c) la función de protección de los valores representativos del patrimonio, pero desde la óptica del inversor.

Maurice Moonitz (1961), sin embargo, define la contabilidad tomando como referentes cinco funciones básicas de contabilidad. Según él, las funciones de la contabilidad son: (a) medir los recursos en poder de entidades específicas; (b) reflejar las obligaciones de estas entidades y los intereses en otras entidades (inversiones financieras); (c) medir los cambios en los recursos, obligaciones e intereses; (d) asignar los cambios a períodos determinados de tiempo; y (e) expresar lo anterior en términos monetarios reales.

AC Littleton (1953), identifica seis áreas de acciones contables. Estas son: (a) homogeneizar diversos eventos; (b) convertir los eventos en hechos; (c) clasificar los hechos; (d) formulación en cuentas de los hechos; (e) notificación de datos periódica; y (f) control de los datos y procesos contables. A Littleton se debe la inclusión, como función de la Contabilidad, de una de las que se ha revelado

como más importante al unir fines, características y funciones: la contabilidad tiene como función proporcionar información relevante de la empresa.

Considerando estas y otras opiniones expresadas en el tiempo, las percepciones más comunes y aceptadas, en nuestra opinión, acerca de las funciones de la contabilidad podrían ser expresadas de la forma siguiente:

- (a) *La función de captación:* De los acontecimientos económicos pasados, presentes y futuros de la empresa. La función de captación implica el uso de técnicas de recogida y procesamiento de los datos contables adecuadas.

- (b) *La función de registro y anotación:* La siguiente función importante de la contabilidad es la representación de diversos datos económicos en grupos homogéneos o unidades llamadas cuentas. Es una de las funciones más importantes de la contabilidad ya que la forma de comunicar la información económica a sus usuarios se hace a través de estas cuentas. La función de registro no es un fin en sí misma, sino que existe para servir a un propósito. El propósito es suministrar información fidedigna y fiable sobre la situación económica de la empresa, a los efectos de la toma de decisiones por el interesado.

- (c) *La determinación del resultado:* El beneficio es la medida básica que proporciona información sobre el progreso periódico de los negocios. También proporciona el fundamento básico para conocer la marcha del negocio. La determinación de la renta neta bajo el auspicio del método de coste histórico, reside en el corazón de toda la metodología contable (Watts, 2003: 210)

(d) *La función de control*: La función de control es especialmente útil para la gestión, ya que la contabilidad mide y da cuenta, de unos recursos escasos que pueden ser utilizados en procesos y operaciones previamente establecidas. La función de control evalúa el cumplimiento de objetivos y la consecución de las metas.

En relación con la función de control y el entorno en el que se realiza, además del control señalado, que podría llamarse económico, la contabilidad puede ejercer otros tipos de control. Así, puede considerarse (Quinche, 2009: 67): “un *control político*, caracterizado por la interrelación, contradicción e interdependencia de intereses y recursos que diversos sectores vinculan y a los cuales la organización rinde cuentas; y un *control social* a través del cual se otorgan las obligaciones y los derechos individuales y colectivos en el proceso social, o en otras palabras, se otorga un rol a llevar a cabo dentro de la sociedad”.

En cuanto a la forma y contenido de los informes corporativos en los que se plamará la información dependerá de los intereses que haya en dicha información. En particular, si se enfatiza en la información a proporcionar a usuarios individuales, los intereses de los propietarios predominan en los efectos de la información contable, estableciendo documentos sometidos a normas rigurosas de elaboración.

Aunque también es posible enfoques alternativos, por ejemplo, un enfoque político y social de la contabilidad puede ser fructífero. Este enfoque busca comprender y evaluar las funciones tradicionales de la contabilidad, en el contexto del entorno económico, social y político en el que opera la unidad económica. Los informes emitidos no se ajustarían a modelos preestablecidos, sino que se parecerían más a memorandus donde los datos contables sirvieran de soporte a la

toma de decisiones que primarían menos el interés individual y más el de la comunidad (Cooper y Sherer, 1984: 213).

Considerando la diversidad de objetivos, atributos y fines que se han sugerido, parece lógico concluir que las funciones principales de la contabilidad son: captar, registrar, procesar y comunicar una información de naturaleza económica, que permita reducir la incertidumbre en la toma de decisiones y posibilite el control de los objetivos perseguidos. Es decir, la contabilidad se configura como un sistema integral de tratamiento y comunicación de la información contable.

1.3. Clasificación de la contabilidad.

1.3.1. La naturaleza de la clasificación

La clasificación es una de las herramientas básicas para el estudio de una disciplina científica. Bunge (1983: 95) comenta que la clasificación es el modo más simple de discriminar simultáneamente los elementos de un conjunto y de agruparlos en subconjuntos, o sea, es el modo más básico de analizar y sintetizar. La tabla Mendeleiev de los elementos químicos y el Sistema Linneo de clasificación de los seres vivos, se convierten en unas herramientas para la química y la biología, respectivamente (Nobes, 2014:5-6).

La división y clasificación del campo de conocimiento amplio, en otros más pequeños, nos va a permitir seguir afinando la descripción y el análisis de la Contabilidad. Esta posibilidad se revela importante, teniendo en cuenta las condiciones cambiantes y poco estables en las que se desenvuelve la economía en estos primeros años del s. XXI. Debe revelar estructuras subyacentes y permitir la predicción de las propiedades de un elemento basado en las propiedades que se atribuyen a un elemento clasificado anteriormente en un campo concreto. Si realizamos una clasificación de la contabilidad atendiendo a campos de estudio específicos, podremos aplicar los principios y propiedades sustentadas por el campo de rango superior para estudiar hechos y circunstancias englobadas en un campo de rango inferior. Por ejemplo, establecida la contabilidad de activos financieros como subclasificación de la contabilidad financiera, podremos

descender a la contabilidad de coberturas y aplicar las normas previstas y estudiadas a las operaciones conocidas en un momento determinado a las que, con seguridad, serán implantadas en un futuro.

La clasificación también debe proporcionar una idea de los elementos que fueron en el pasado y que pueden volver a ser con características muy similares⁹.

Para realizar una correcta clasificación existen una serie de principios de naturaleza lógica, que pueden resumirse de la forma siguiente (Piaget, 1961, citado por Guerrero, 2014:220):

- El elemento discriminante elegido, para realizar la agrupación, se mantendrá a lo largo del tiempo.
- Los conjuntos de un mismo rango o nivel se expondrán con exhaustividad, de tal forma que entre todos cubran la totalidad del campo, a la vez que no posean ningún elemento en común.
- Las diferentes clasificaciones de un mismo universo deben coincidir en su extensión (regla metódica y no lógica).

En el ámbito contable la American Accounting Association ha considerado que son cuatro las condiciones o propiedades que deben darse en una clasificación (AAA, 1977:77) Citado en Uribe (2010:32).

⁹ También teniendo en cuenta las peculiaridades de la situación y evolución de la economía, algunos elementos que fueron (sociedades colectivas, por ejemplo), pueden volver (que es sino el “capital semilla” o la “financiación Angel”, más que los fondos aportados por familiares y amigos para financiar un proyecto en que el componente principal es la confianza mutua entre los socios).

- (.) En primer lugar, las características de la clasificación deben ser atendidas de forma coherente. Es decir, a lo largo de cualquier clasificación las características utilizadas como medio para diferenciar un elemento de otro debe ser el mismo. Si se plantean distintos propósitos para una clasificación dará lugar a la utilización de diferentes características.
- (.) En segundo lugar, una buena clasificación potencialmente debe contener subconjuntos suficientes para agotar un determinado universo.
- (.) En tercer lugar, todos los subconjuntos serán mutuamente excluyentes de manera que ningún elemento pueda pertenecer a más de uno de ellos.
- (.) En cuarto lugar debe respetarse una estructura jerárquica, que llevará de un rango o nivel superior al siguiente nivel o rango inferior y así sucesivamente.

1.3.2. Criterios discriminantes

Considerando lo referido en el epígrafe anterior, se puede deducir que las divisiones o clasificaciones que se realizan del campo general de estudio, que es la contabilidad, se efectúan tomando como referentes los objetivos y fines, más significativos para el momento o situación de referencia. Por lo que el conocer de las clasificaciones que de la contabilidad se han realizado y, sobre todo, concretar los criterios discriminantes utilizados en cada una de ella; nos ayudará a profundizar

en el concepto general y establecer las bases para abundar en el conocimiento de los campos parciales que la discriminación efectuada vaya habilitando. Mattessich (1957), Calafell (1970), Montesinos (1976) o Cañibano (1982) (citados por Gómez, 2002:23-36), entre otros autores, han realizado clasificaciones de la contabilidad, que se pueden considerarse pertenecientes al acervo común de conocimientos contables.

En estos momentos, en los que el entorno -y sus elementos-, cambian tan deprisa, y sus consecuencias van tan rápido, parece tarea complicada cumplir con una de las tareas asignadas a la contabilidad: la capacidad predictiva sobre los hechos futuros. Fundamentalmente por la consideración de un mercado globalizado, con la aparición de nuevas organizaciones económicas que trascienden el ámbito de la empresa y de los países, y con nuevos agentes que son usuarios de la información contable, en ocasiones como jueces y partes.

El profesor Calafell (citado por Gómez, 2002:28), realiza una clasificación ya clásica, aunque no por ello menos actual y rigurosa, de la contabilidad, empleando dos criterios clasificatorios que descansan en dos aspectos fundamentales:

(a) Criterios de naturaleza filosófica:

- Atendiendo a la finalidad de los conocimientos.
- Atendiendo al grado de aplicación de los conocimientos.
- Según el grado de análisis que permitan los conocimientos.

(b) Criterios de naturaleza económica:

-Atendiendo al módulo u homogeneización contable empleado, que puede ser o no ser un módulo monetario, o lo que es lo mismo, dicha homogeneización puede tener lugar utilizando unidades de valor o unidades de cuenta.

- Por la clase de unidad económica, distinguiendo según se trate de micro unidades o macro unidades, y diferenciando entre las distintas clases.

1.3.2.1. Criterios filosóficos. El conocimiento de la empresa

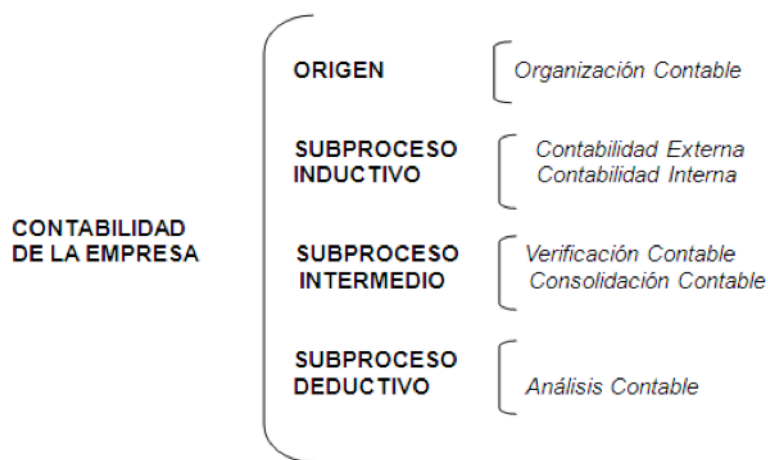
La visión que de la contabilidad da esta clasificación enunciada con anterioridad, está focalizada en la empresa, en su organización y en su actividad. La empresa, que está presente en este esquema, es producto del desarrollo socioeconómico y concomitante de la economía industrializada y desarrollada de principios del siglo XX; ha demostrado ampliamente su utilidad en el ámbito de la microeconomía, aumentando su complejidad y especialización y ampliando los niveles en su clasificación, a tenor del desarrollo experimentado por la misma.

La inferencia que la empresa es el elemento diferenciador a conocer, se obtiene implícitamente de la definición que da Calafell (citado García García, 1984: 245), cuando considera que: *“la contabilidad de empresa es la rama de la ciencia de la contabilidad, aplicada, micro contable, que tiene por objeto de estudio la realidad económica de las unidades de producción o haciendas lucrativas, esto es, la realidad económica de la empresa, no solo como realidad en si, sino en sus aspectos de conocimiento, tanto cualitativo como cuantitativo, mediante los medios apropiados, con el fin de poner de relieve aquella micro realidad de la forma más*

exacta posible y de la manera que nos muestre cuantos aspectos de la misma interesen" (el subrayado es nuestro).

La división propuesta (Figura 1) considera como elemento discriminante a la "empresa", a la forma de organización de la misma, el atributo de ser el origen de todos los conocimientos siguientes; para los que establece, con la pretensión de adquirir conocimientos, en aspectos tanto cualitativos como cuantitativos, una serie de procesos que van del inductivo, de observación y experimentación de la configuración y organización de la empresa, para llegar, en un proceso deductivo, a poder realizar un proceso de análisis de la realidad de la empresa.

Figura 1: Clasificación integral del subsistema "Contabilidad Empresa"



Fuente: García (1984: 245)

La Contabilidad de la Empresa se concibe así como una contabilidad aplicada, que abarca todo el espectro de actividad empresarial; desde la organización contable de la unidad económica a las tareas asignadas a los distintos subprocesos que se establecen en la clasificación. Requena (1986) considera que la Contabilidad de Empresa "*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 micro unidad y su evolución en el tiempo".

Corresponde pues a la Contabilidad de la Empresa, en cualquier caso, un amplio campo de estudio, ya que al derivado estrictamente del subproceso metodológico –subproceso que se ocupa de los fenómenos inherentes a la captación, valoración, representación, coordinación y agregación de magnitudes-, también ha de atender, en un paso intermedio, a la verificación de la información contenida. Fundamentalmente sería un proceso de auditoría interno, si los usuarios interesados principalmente se ubican en este entorno, aunque, además, y si las circunstancias lo exigen deberá realizarse en este proceso intermedio una auditoría externa. El proceso de consolidación, que también se considera un paso intermedio en la elaboración y presentación de la información contable, sería solo preciso si la empresa es la representante de un grupo de empresas.

La información financiera elaborada en las fases y procesos anteriores, partiendo de una observación, proceso inductivo, para llegar a una generalización, como producto final, proceso deductivo; debe ser capaz de 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” de una información sometida a un control de auditoría, y que por tanto ofrece una garantía de que lo manifestado se corresponde con la realidad económica de la entidad.

En este estudio de la contabilidad está presente, además de la propia empresa, otro elemento discriminante a efectos de categorización de la

contabilidad: *los usuarios de la información económica*¹⁰. En el subproceso inductivo, el esquema presentado incluye, aunque sea implícitamente, a los usuarios de la información – que se consideran elementos fundamentales en la evolución de la contabilidad- ya que se distingue entre la contabilidad destinada a usuarios externos y la contabilidad para uso de los usuarios internos (contabilidad externa y contabilidad interna).

1.3.2.2. Criterios económicos. La unidad de valoración

Con la pretensión de ahondar en el conocimiento de la Contabilidad a partir de un campo general, y haciendo divisiones que permitan el estudio de campos específicos más concretos (tan específicos y concretos como peldaños queramos descender en la escala de clasificación), nos proponemos revisar y analizar una clasificación tradicional del sistema “contabilidad”.

Pretendiendo abarcar el espectro más amplio, el objeto primigenio de estudio lo constituye ahora, *la contabilidad*. Nos encontramos, pues, con la clasificación más amplia posible; como tal, y si se cumplen los requisitos genéricos establecidos, todas las clasificaciones realizadas, (por ejemplo la de “contabilidad de empresa”, vista anteriormente), y las que pudiéramos realizar tendrán cabida en el esquema planteado (Figura 2).

¹⁰ Tua Pereda (1988:922) considera que en la evolución del concepto de contabilidad se “sustituye o complementa la función de registro con la utilidad para los usuarios de la información financiera”. Ante la pregunta por él planteada de ¿quiénes son esos usuarios? Y entre las respuestas que da realizando un recorrido por autores y tiempos distintos, nos quedamos con la frase de Patton y Littleton (1940): “el Comité espera que los conceptos básicos sean sometidos a continuo estudio, con la finalidad de que los interesados por los estados financieros, *tales como directivos, inversores, miembros de cuerpos profesionales regulados y público en general*, puedan servirse de ellos”.

En esta clasificación del sistema integral de contabilidad, se utiliza un criterio económico como primer criterio diferenciador: la unidad de valoración que se utiliza en el reflejo de la información contable. Atendiendo a este criterio discriminante, se establecen dos grandes bloques: a) “*contabilidad monetaria*” (las unidades monetarias son las distintas monedas utilizadas en las transacciones económicas: euro, dólar, yuan, etc.) y b) “*contabilidad no monetaria*” (la valoración de las transacciones se realiza en unidades físicas: litros, kilos, horas, etc.).

A) Contabilidad monetaria.

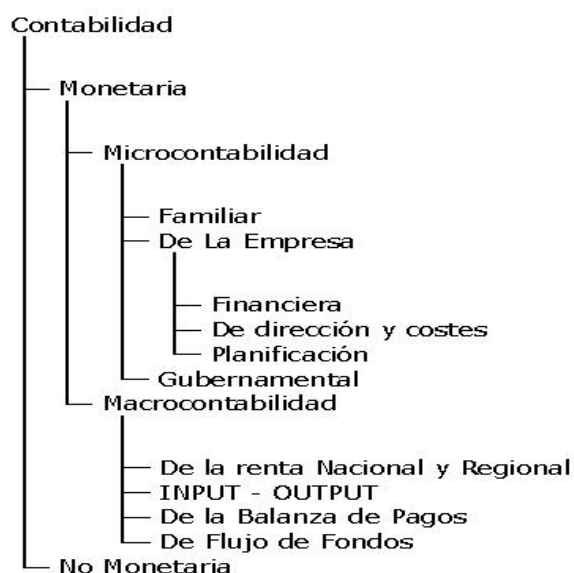
La contabilidad monetaria a tenor de la evolución de la situación económica y condiciones sociales habidas, ha tenido varias subdivisiones, campos de estudio específicos. Sin embargo la contabilidad no monetaria se mantiene durante mucho tiempo como materia residual, “hoy por hoy, la contabilidad no monetaria no tiene prácticamente desarrollo, por lo que aparece en la clasificación nada más que como testimonio de su existencia” (Quesada Sánchez, 2004: 281). Y no es hasta finales del siglo pasado, cuando la inclusión en el ámbito económico de temas relacionados con lo social, propician la aparición en el mundo contable de materias relacionada con el medio ambiente y otros temas sociales y políticos¹¹.

La contabilidad monetaria la dividimos, a su vez, en : Contabilidad Externa, donde agrupamos toda la teoría general y aspectos diversos de la misma y la Contabilidad Interna, que incorpora y tiene en cuenta matices no específicos, bien del sujeto contable, bien del objeto material al que se aplica, y la técnica contable,

¹¹ Mattessich (2006: 221), refiriéndose a la evolución experimentada por la contabilidad habla, -además de una “contabilidad social y medioambiental”-, de una “contabilidad del petróleo” y de una “contabilidad feminista”.

donde recogemos todo el aparato material que hace aplicable la ciencia contable a la realidad.

Figura 2: Clasificación integral del sistema “Contabilidad”



Fuente: González Martín (2001: 180)

En este esquema encontramos la “*contabilidad de empresa*”, como una división de la contabilidad monetaria aplicada a nivel de unidades microeconómicas (microcontabilidad). La clasificación en este nivel atiende a la finalidad pretendida. Está basada en los intereses diversos a los que debe atender y que pueden dividirse en dos grandes bloques atendiendo a la finalidad pretendida: (a) “contabilidad financiera”, que cumple la finalidad de proporcionar información de la actividad de la empresa dirigida a los usuarios externos relacionados con la misma, como: clientes y proveedores, organismos públicos, y otros interesados a los que se dirigiría la información proporcionada por ella y (ii) “contabilidad de dirección y costes” y al que también podrá unirse la “planificación”. El bloque de usuarios a los

que se dirige la información que se elaboraría con estos propósitos es el de usuarios internos: gestores y propietarios principalmente.

En los apartados siguientes se describe y define, con la pretensión de ahondar en el conocimiento contable y su evolución, cada uno de esos subcampos específicos.

A.1) Contabilidad Financiera.

La “contabilidad financiera”, atendiendo siempre al carácter utilitario de nuestra disciplina, se caracteriza por la formulación de supuestos básicos sobre la situación económica de la entidad, el control y registro del patrimonio, la evolución del mismo y la determinación de resultados. Como rama de la contabilidad que registra, formula y comunica información al exterior (usuarios externos), deberá ser elaborada cumpliendo unos requisitos de fiabilidad e integridad, que garantizarían que la información proporcionada se corresponde o da una visión real de la actividad económica de la entidad, en su doble vertiente de inversión y financiación, con el estudio de los elementos patrimoniales intervinientes en esos procesos, la relaciones entre ellos y los criterios de valoración utilizados. Desde este punto de vista la contabilidad es más descriptiva que definida (Cuadrado y Valmayor, 1998); en tanto en cuanto se trata de atender a una normativa, distinta en el tiempo, pero atemporal en los conceptos, principios y postulados básicos que constituyen el núcleo y la razón de ser de esta disciplina.

En su evolución, la contabilidad financiera deja de tener un estricto carácter formalista y se concibe como una ciencia aplicada, empírica, se habla de la “Teoría Positiva de la Contabilidad”, que examina la teoría y la metodología que subyace en la literatura empírica basada en el peso de la economía en la contabilidad.

El objetivo perseguido con la formulación y el desarrollo de la Teoría Positiva de la Contabilidad es el de poder explicar, comprender y predecir la práctica contable¹².

Se revisan las teorías contables involucradas en estudios empíricos sobre el uso de la contabilidad en los mercados de capital, la contratación y el proceso político y el grado en que las teorías son consistentes con la evidencia empírica de esos estudios. Se incide sobre uno de los fines pretendidos por la contabilidad, como es el la predicción de situaciones futuras en base al análisis de datos contables, usando para ello métodos y procedimientos estadísticos.

Estos estudios empíricos sirvieron para comprender diferentes aspectos relacionados con cuestiones de inversión y de financiación; partieron de una serie de hipótesis como: remuneración de directivos, políticas de endeudamiento, o el de costes políticos; mediante el estudio empírico se pretende ver el impacto de determinadas actuaciones en los estados financieros. Los trabajos realizados bajo el auspicio de esta teoría, tanto en el ámbito académico como profesional, tuvieron gran predicamento a finales del siglo XX¹³, pero también debieron soportar críticas. Mattessich (2006:223) comenta que: *“en general la contabilidad empírica no cumplió (o todavía no ha cumplido) muchas de las grandes expectativas que se*

¹² En la obra de Watts y Zimmerman (1986): “Positive Accounting Theory” se sientan los fundamentos y postulados de esta nueva visión de la contabilidad. Los pilares sobre los que se asienta la Teoría Positiva de la Contabilidad, son: la Teoría de la Agencia de Jensen y Mecklin (1976), y la Teoría de la Firma (empresa) de Coase (1937) y Alchian y Demsetz (1972). Se acepta la existencia de una serie de contratos entre partes, que suponen una serie de costes que la contabilidad debe tener en cuenta. Los principios y normas no son únicos sino que en la elaboración de información contable podrá ponerse énfasis en criterios distintos que una vez enunciados tendrán validez a través de la constatación empírica de los mismos.

¹³ Ver Mayoral Monterrey, J. (1998): *Un recorrido por la Contabilidad Positiva*. Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol XXVII, nº 95, abril-junio. Págs. 427-467

habían albergado en los setenta. Tal vez, por la carencia de una teoría realista y unificada sin la cual la investigación estadística-empírica se volvió fragmentaria o desmenuzada".¹⁴

A.2) Contabilidad de dirección y costes

La contabilidad “*de dirección y costes*”, consiste en la utilización, análisis e interpretación de la información obtenida de la contabilidad financiera de cara a la adopción de decisiones a corto plazo en el seno de la organización. Es subjetiva y orienta sus aplicaciones hacia aquellos sujetos que tienen poder de decisión sobre la actividad de la empresa mejora el procedimiento de toma de decisiones mediante el uso de los datos contables.

Está sujeta a escasos o nulos requisitos formales o legales dado el marco restringido de su actuación, de ello que esté menos estandarizada y objetiva pero útil para la empresa, ya que se relaciona con información para los usuarios internos, principalmente los responsables del proceso productivo; en sus muchos y variados matices: fases de producción, costes, financiación de proyectos, etc.. Es esta característica de afección a operaciones del ámbito privado, por lo que no está sujeta a condicionantes y normas en su elaboración. El objetivo pretendido es el del control de las fases de producción y control de los recursos necesarios para cumplimentar las tareas productivas que deban llevarse a cabo, con el fin de poner

¹⁴ En el mundo cambiante actual, es necesaria la utilidad de la contabilidad en la predicción de la evolución de los acontecimientos de naturaleza económica. Considerando la situación de los mercados de capitales actuales, donde tiene mayor validez que nunca la teoría del caos, con las repercusiones en cascada que una actuación en cualquier parte del mundo desarrollado tiene para todas las demás. La capacidad predictiva de la Teoría Positiva se convierte en una necesidad más acuciante que nunca. Es por ello que se sigue investigando en lograr esa unificación y coordinación en la constitución de una teoría única y realista que demanda Mattessich (Chistensen, P. y Demski, J. (2003)). La utilidad de la estadística y de las matemáticas en el manejo de los grandes datos se revela más que nunca indispensable.

en el mercado los productos requeridos, conociendo con la mayor precisión posible el coste en el que la entidad ha incurrido para su fabricación, por lo que los principales interesados en obtener una información correcta y útil son ellos mismos.

La contabilidad interna, gerencial, de costes o de gestión; son algunas de sus denominaciones, -aceptando como sinónimos términos que en puridad no lo son-, se entiende desde una amplia perspectiva, como un sistema de información capaz de suministrar toda la información relevante para la gestión de la empresa, entendida ésta como el proceso continuado de planificación y control para la consecución de los objetivos organizativos, que se desarrolla en un entorno histórico, social y organizativo que debe ser considerado ya que la empresa, ni aún en el ámbito interno puede ser considerada un sistema cerrado (Escobar y Lobo, 2002).

La contabilidad de gestión persigue tres objetivos básicos: el primero de ellos es tratar de conseguir determinar el coste de producción con el propósito de incorporarlo a los estados financieros de las empresas. Los otros dos objetivos perseguidos son, por una parte, suministrar información necesaria para las operaciones de “planificación, evaluación y control”, y por otra, participar en la toma de decisiones estratégicas, tácticas y operativas, contribuyendo de esta forma a coordinar las actividades de toda la organización.

B) Contabilidad no monetaria.

En un entorno cada vez más complejo la información proporcionada por la contabilidad es vital y muchas decisiones descansan en ella. Aceptando que la contabilidad es una disciplina científica de carácter social-económico, cuyo objeto es la observación de la realidad económica para proporcionar información y permitir

el análisis de las características cuantitativas y cualitativas de dicha realidad, con el fin de servir a una pluralidad de intereses privados, pero también públicos, y aunque en esta definición se incluye el interés por el estudio de aspectos cualitativos, se puede observar en el contexto académico y profesional, que el estudio y desarrollo de la contabilidad se ha centrado, de forma claramente dispar, en aspectos enteramente cuantitativos.

Ya a finales del siglo XX se empieza a considerar también el potencial de la contabilidad para proporcionar bienestar social, dando lugar a la utilización de la contabilidad en el diseño de políticas macroeconómicas; con la preparación de informes que determinan y planifican la utilización y distribución de la riqueza nacional toma un gran impulso la “contabilidad social”, considerando, además, la amplia gama de recursos controlados por el gobierno que son de carácter no financiero y la preocupación mayor por la utilización de los recursos naturales de forma racional, propiciando un desarrollo sostenible.

Aceptando la relación intrínseca entre contabilidad y desarrollo económico (Tua Pereda, 2007) y tomando conciencia del papel preeminente de la contabilidad en la consecución del bienestar social, debemos considerar que el auge de conceptos como: crecimiento sostenible, responsabilidad social, medio ambiente y recursos naturales escasos -que ponen énfasis en señalar la importancia que tienen otros recursos más allá del capital financiero-, abren las puertas a una mayor división y especialización de la contabilidad no monetaria¹⁵.

¹⁵ De la creciente importancia e interés en el tema, dan cuenta los trabajos en lengua castellana, citados a modo de ejemplo, siguientes: Larrinaga González (1997); Tua Pereda (2004, 2009); Miguel Vélez y Manresa Sánchez (1998); García Casella (2007); Machado (2004); Abadía (2005); D’Onofrio (2014).

B.1) Contabilidad Social

Desde finales del siglo XX existe un interés creciente por la contabilidad social, pero ¿qué es? La Contabilidad Social es una forma de identificar si una empresa tiene establecidos objetivos en temas que tengan que ver con el medioambiente y políticas sociales y el nivel de cumplimiento de los mismos. Como lo afirma Toro (2006: 341) la contabilidad relacionada con el ámbito social, *“no puede simplemente registrar hechos socio-económicos del pasado irremediable, sino que debe convertirse en una inagotable fuente de nuevas perspectivas creadoras de una mejor y mayor garantía de bienestar comunitario”*.

Shapman (citado en García Casella, 2007: 45) define la contabilidad social como lo referente a *“(...) la recopilación, al ordenamiento, al análisis, al registro, a la síntesis y a la interpretación de los efectos que tiene la actividad de las empresas y otras entidades de la esfera económica sobre el todo social”*. Además, no limita el campo de observación y de aplicación de la contabilidad social al contexto más inmediato se incluyen aspectos tanto locales, nacionales, supranacionales, globales e incluso hace referencia a las actividades empresariales fuera del planeta, como es el caso de las agencias espaciales.

La realidad social es un conglomerado de complejas expresiones, de gran variedad de relaciones entre diversos agentes (Estado, comunidad, empresa, familia). La observación de esta realidad y su aprehensión es tarea de la contabilidad, con un enfoque científico desde diversas ramas en el ámbito micro y macro, con el fin de captarla, medirla, analizarla, evaluarla, informar y controlar. La contabilidad social ofrece una gama amplia de posibilidades tanto en un ámbito micro económico (contabilidad del capital humano e intelectual, contabilidad de los

recursos naturales y del medio ambiente, cultural, de responsabilidad social, feminista, etc.) como macro económico (contabilidad nacional y de agregados sociales, contabilidad de la economía integrada, etc.); sirve para construir desde una óptica disciplinal una serie de respuestas a las necesidades económicas y sociales, que surgen a partir de las contradicciones que presenta la compleja y dispar relación social a nivel global.

La contabilidad, ante esto, asume un papel de compromiso. Su misión es reflejar la realidad financiera, económica y social, es un servicio que puede y debe prestar. El carácter social de la contabilidad se lo otorga el objeto de conocimiento que representan las variables de contenido social y pueden plantearse áreas de estudio diferenciadas considerando el gran conglomerado que supone la actividad social de la que debe ocuparse.

Las principales áreas de estudio de la Contabilidad Social son las siguientes: (Parada y Perdomo, 2014: 15)¹⁶

- ✓ Contabilidad ambiental
- ✓ Contabilidad de recursos humanos
- ✓ Contabilidad de Balance Social

a) Contabilidad ambiental

Nace a raíz de la creciente demanda por parte de la sociedad de limitar el impacto nocivo en el medioambiente de la actividad de la empresa. Esto hace que las organizaciones integren la variable del medio ambiente en su gestión a través

¹⁶ Pueden establecerse, además de éstas, nuevas ramas de la Contabilidad social, como: Contabilidad del capital intelectual; Contabilidad de la responsabilidad Social; Contabilidad de la gestión social; Contabilidad cultural, etc. (Salazar, 2009).

del establecimiento de sistemas de gestión y políticas medioambientales. Con éstos surge la necesidad de establecer sistemas de información medioambiental, útiles para la gestión interna de la compañía y para satisfacer las demandas informativas de los agentes sociales externos.

Esta rama de la contabilidad estudia fundamentalmente los desarrollos teóricos y prácticos para que pueda incluirse en la contabilidad los efectos que tiene la actividad económica sobre el ambiente. Estos desarrollos son presentados principalmente bajo una visión integral de la entidad contable, ya que las fronteras de los hechos que pretende representar la contabilidad se extienden más allá de los límites físicos y financieros de la empresa. Adicionalmente, el criterio de valoración monetaria, en un tema sustancialmente cualitativo, se replantea con el fin de poder incorporar aspectos ambientales en la información contable, dando paso a unidades de medida más pertinentes como lo son la cantidad y la calidad, o lo que se ha denominado “unidades físicas”; sin embargo, es necesario aclarar, que pese a dichas nuevas unidades de medida, sigue existiendo una gran dificultad y ambigüedad en la medición y valoración de los recursos e impactos ambientales generados por la actividad económica, tanto a nivel macroeconómico como a nivel organizacional.

b) Contabilidad de recursos humanos.

La AAA la define como el proceso de identificación y medición de datos sobre los recursos humanos, así como la comunicación de esta información a las partes interesadas. El propósito de esta contabilidad es, pues, la valoración del Capital Humano de la empresa y la elaboración y presentación de información relativa al mismo. La utilidad de la información en este campo es doble: en el

ámbito externo para los distintos usuarios ajenos a la empresa, y en el ámbito interno para los gestores en sus procesos de toma de decisiones.

La presentación de este tipo de información voluntaria y no normalizada suele adoptar distintos formatos y lugares. Lo más adecuado, teniendo en cuenta además el carácter cualitativo, es realizar estas anotaciones en el estado financiero que más información de este tipo contiene (en la memoria en nuestro caso). Además de esta anotación puede ser conveniente o a veces obligatoria la elaboración aparte de un informe completo adicional. La valoración del Capital Humano atenderá lógicamente a criterios de carácter monetario y no monetario, con el fin de recoger la realidad diversa de este campo, lo más fielmente posible.

c) Contabilidad de balance social

Dentro de esta rama de la contabilidad social se enmarcan los estudios en los aspectos éticos de la empresa, también conocidos como modelos de responsabilidad social corporativa (RSC).

Según la Organización Internacional del Trabajo (OIT), el balance social es: "concebido como una técnica que permite a la empresa reunir información cuantitativa y cualitativa, por medio de la cual se puede seguir de manera objetiva, el desarrollo de sus actividades, en el campo de los recursos humanos, así como su desempeño en la implementación de programas de carácter social (internos y externos).

1.4. La contabilidad y el entorno.

1.4.1. Cuestiones previas

Parece constatado, desde un punto de vista económico, la influencia que el entorno ejerce sobre el desarrollo de las diversas actividades productivas, comerciales, normativas o tecnológicas que llevan a cabo los diferentes agentes. La Contabilidad como disciplina económica, no queda al margen de estas circunstancias y muchos autores consienten en señalar que existen diversos factores del entorno que inciden sobre la emisión de principios y prácticas contables (señalar la obra de Lainez et al., 2001). Pero la Contabilidad, a lo largo de la historia, no solo se ha visto influenciada por su entorno; la influencia ha sido mutua, a través de la construcción de una interrelación que ha permitido a la Contabilidad, tanto tener la capacidad de respuesta, para reflejar y adaptarse a los cambios que se suceden, como tener capacidad de incidir en la construcción de los mismos.

La visión de la Contabilidad que se pretende no estaría completa si no se la contempla formando parte de un contexto internacional; teniendo en cuenta, además, la diversidad existente en la información contable mundial, que tiene su origen en las diferentes opciones contables asumidas por cada país y sus respectivas empresas y agentes interesados, aún muy diferentes a pesar de los esfuerzos armonizadores de los últimos años.

Esta diversidad se traduce en distintos principios, normas de elaboración y presentación de la información, generando información que al estar construida en

un lenguaje diferente, proporciona información heterogénea, dificultando la toma de decisiones y creando un clima de desconfianza, sobre todo si consideramos distintos hechos que se han sucedido en el tiempo. Distintos escándalos financieros, en ocasiones relacionados con las entidades auditoras que, en principio, debían velar justamente por la calidad de la información (caso Enron y Arthur Andersen) y en otras afectando a la solvencia del sistema financiero, desencadenando crisis financieras de hondo calado (caso Lehman), con la grave crisis de confianza que esa situación genera; ponen de manifiesto la necesidad de que la contabilidad desarrollada en un entorno global cumpla unos requisitos de comparabilidad y garantía también global; independiente del país o entorno geográfico, social o político en el que se genere¹⁷.

Todo ello propicia el nacimiento de una nueva tendencia de la profesión contable, que evoluciona con gran rapidez ya que, además de venir generada por su propia dinámica, observa que los nuevos factores ambientales, que van más allá de los estrictamente económicos, aceleran el proceso de cambio. Los nuevos factores intervinientes en la construcción de un nuevo modelo de contabilidad, con la inclusión de conceptos sociales y medioambientales, son acordes con los fundamentos teóricos planteados por organismos internacionales y por investigadores. Citar, entre otros, a Lope de Sa (1999); Fernández Cuesta (2003,

¹⁷ Siendo fatalistas podría decirse que estos fraudes son inevitables. La Ley Sarbanes-Oxley, conocida también como SarOx ó SOA, es la ley que regula las funciones financieras contables y de auditoría y penaliza en una forma severa el crimen corporativo y de cuello blanco. Y fue la respuesta a los múltiples fraudes, principalmente de Enron, a la corrupción administrativa, a los conflictos de interés, a la negligencia y la mala praxis de algunos profesionales y ejecutivos que conociendo los códigos de ética, engañaron a socios, empleados y grupos de interés, entre ellos sus clientes y proveedores. Pero la aplicación e interpretación de esta ley, que ha generado múltiples controversias, una de ellas es la extraterritorialidad y jurisdicción internacional, que ha creado pánico en el sistema financiero mundial, especialmente en bancos con correspondencia en Estados Unidos y empresas multinacionales que cotizan en la bolsa de valores de Nueva York, no ha evitado que se produjeran más escándalos financieros.

2004, 2005) y Tua Pereda (1996, 2004, 2007, 2014), que se han ocupado del tema de contabilidad internacional y en relación con el medio ambiente y su potencial para contribuir al desarrollo económico, en numerosos trabajos ¹⁸.

También en estos prolegómenos se debe hacer mención a otros elementos que también afectan al desarrollo y evolución de la Contabilidad: los rápidos cambios de las tecnologías de la información y las comunicaciones (TICs) que usadas para gestionar información, almacenarla, enviarla, recuperarla y tratarla en grandes cantidades, propician un mejor y rápido uso de la información contable, habiéndose reducido, además, significativamente los costes del proceso.

1.4.2. Elementos del entorno y sistemas contable.

La Contabilidad, sus postulados, principios y prácticas no pueden entenderse en un marco aislado, sin considerar los elementos del entorno, los aspectos económicos, sociales y políticos. Ya que el ejercicio de la primera no se entiende sin el concurso de los segundos; es una interacción mutua que permite contemplar los distintos elementos no como algo inconexo, aislado, sino que actúan siguiendo unos patrones de comportamiento definidos entre ellos. Es decir, este conjunto de elementos están organizados ya que interactúan, que buscan metas comunes, operando, para ello, sobre datos o información en una referencia temporal, cumpliendo por ello con las características de un sistema, en concreto el sistema contable.

¹⁸ En estos trabajos se percibe el punto de vista de sus autores y la importancia que otorgan a incluir elementos sociales y medioambientales en la Contabilidad. Estos trabajos y otros, han asumido la importancia y estrecha relación que hay entre contabilidad y nuevos conceptos a tener en cuenta, como: contabilidad socio-ambiental, contabilidad verde, contabilidad ecológica, etc. (Cerón Espinosa, 2012:33)

El papel que el entorno desempeña como causante de las diferencias existentes entre los sistemas contables ha sido un tema analizado con bastante asiduidad dentro de la contabilidad internacional, aunque más en el ámbito de la contabilidad empresarial que en la pública. Nobes y Parker (2010), -trabajo seguido en la realización de este apartado-, proponen una clasificación de los sistemas de contabilidad utilizando la siguiente taxonomía: extrínseca (deductiva) e intrínseca (inductiva). Entre los trabajos, que se enmarcan dentro de esta línea de investigación y siguen los enfoques deductivos, se puede citar: Mueller (1967); Previts (1975); Nobes (1983) y los adscritos al enfoque inductivo: Da Costa et al., (1978); Frank (1979); Amenkhienan (1986) (citado en Gray, 1988:8).

El enfoque deductivo consiste en identificar de forma intuitiva los principales factores del entorno, relacionarlos con las diversas prácticas contables y proponer, en base a lo anterior, los patrones de desarrollo de los diferentes sistemas que permiten explicar las diferencias y similitudes existentes. Por su parte, los trabajos que adoptan un enfoque inductivo parten, en cambio, de las prácticas contables y utilizan metodologías empíricas para contrastar la idea intuitiva de la relación existente entre los factores del entorno y los sistemas contables.

Con independencia del enfoque que se haya adoptado, todos los autores ponen de manifiesto el papel que el entorno juega como causa de las diferencias entre sistemas contables, condicionando el modo en el que se produce la información. Así, la elaboración y comunicación de la información dependerá de las normativas y recomendaciones que se originan en el seno de los entornos específicos, países, áreas de influencia geográfica, etc., lo que, por otra parte, las convierte a su vez en las más idóneas para cada entorno en el que se han desarrollado. Pero el entorno no sólo influye en la forma de elaboración, sino que

también es decisivo en la forma de interpretación de los resultados por parte de los usuarios. El entorno no solo determina el modo en el que se transmiten las normas, sino que también condiciona las necesidades de información y los objetivos de los sistemas contables, al determinar la prioridad y grado en el que deben atenderse, orientando así el sistema contable en una u otra dirección.

Los factores externos se dividen de acuerdo con la siguiente tipología:

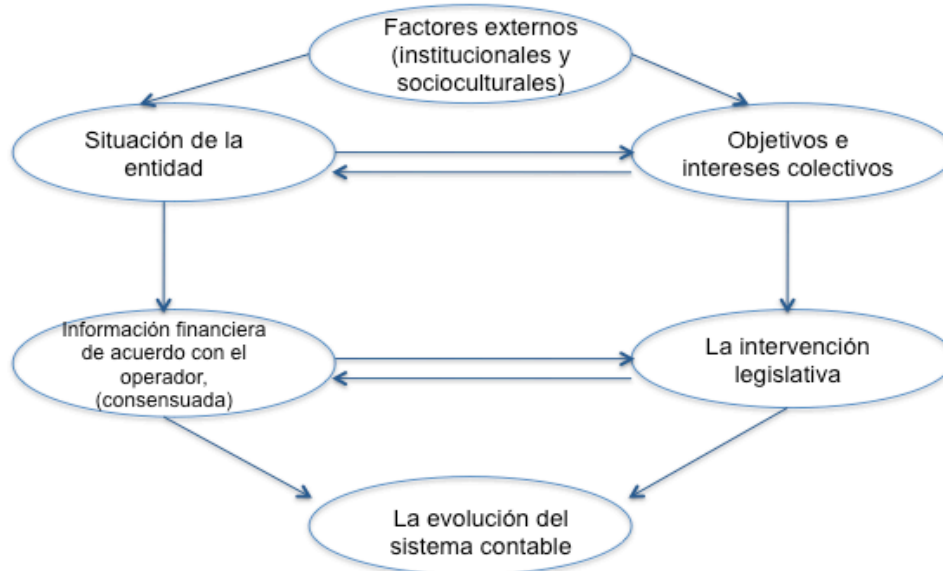
- (a) Institucional: (hace referencia, principalmente, a los elementos del entorno como el sistema legal y económico y el papel del Estado en lo económico: intervencionista o consensuado)
- (b) Socio-cultural: (hace referencia a la situación de la entidad: tamaño y propiedad, a la cultura, a diferencias lingüísticas,...)

Es decir, los elementos a considerar con influencia en la tipología y evolución del sistema contable serían: sistemas legales diferentes, sistemas políticos, naturaleza de la propiedad, tamaño de las empresas, clima social y cultural, fiscalidad, inflación, grado de desarrollo económico, situación económica concreta: crecimiento o crisis. Estos elementos no constituyen parcelas de influencia aisladas sino que todo está interrelacionado, actuando conjuntamente en la consecución de unos objetivos e intereses colectivos que además y a su vez condicionan la situación de la empresa y la emisión de normas. La influencia de los factores del entorno, entre sí, y con la evolución del sistema contable se plasma en el esquema siguiente (Figura 3).

Desde un punto de vista descriptivo, cada sistema contiene una forma determinada de información contable elaborada de acuerdo con principios

contables aceptados (bien impuestos, bien aceptados), producida por las empresas que operan en un determinado país y contexto geográfico determinado, para interesados que en cada caso son diferentes; elaborada y verificada cumpliendo unas normas que se encuadran en un marco económico, jurídico-político, socio-cultural, que determina qué información se debe suministrar, quién, cómo y para quién se debe suministrar.

Figura 3. La influencia de los factores externos en la evolución del sistema contable



Fuente: Landsman et al (2010:54), la traducción es propia

La elección de unos valores frente a otros nos conducirá a un determinado entorno contable. Su variedad, y a veces su oposición, plantea la duda sobre la posibilidad de aunar posiciones tan contrarias¹⁹.

¹⁹ Un ejemplo de esta contraposición y enfrentamiento que influye en los modelos o sistemas contables, la pone de manifiesto Gray (1988:4-7), quién establece, como valores contables que determinan sistemas distintos: el modelo del profesionalismo frente al control estatutario; la uniformidad frente a flexibilidad; el conservadurismo frente a optimismo, y el secretismo frente a transparencia (que pone de manifiesto las preferencias por la

Sin embargo, al estar hablando de aspectos convencionales de la Contabilidad, la coordinación o preeminencia de unos frente a otros depende en gran medida de la capacidad negociadora o la posibilidad de presión que puedan ejercer quiénes sustentan estas posturas. A veces, los cambios en estas materias no se pueden producir de modo inmediato, pero se pueden ir creando estados de opinión que vayan moviendo posiciones hasta alcanzar un consenso. Sobre todo en entornos menos intervencionistas, donde la información financiera se elabora y comunica de forma consensuada. Aunque como muestra la Figura (3), todos los elementos del entorno tienen influencia mutua y están interconexiónados.

Sin querer despreciar otras influencias y otros factores, aún a riesgo de ser simplistas, queremos poner de relieve la clara correlación existente entre sistemas contables y sistemas normativos-jurídicos, en base a la que pueden señalarse dos bloques o tendencias (ver el trabajo de Sanz Santolaria, 1996).

- a) La anglosajona. Que da una gran importancia a la consecución de la imagen fiel y está influenciada por los aspectos informativos de los estados financieros, normalizándose a través de un proceso continuo de elaboración de principios y normas que van siendo aceptadas por la comunidad por el prestigio de los órganos que los elaboran, instituciones privadas que aglutinan a profesionales y estudiosos. En este bloque se incluye Estados Unidos, Inglaterra y su área de influencia.

- b) La continental-europea. De carácter más legalista y reglamentado. En estos sistemas se tiende a la imposición legislativa. Se reglamenta con gran detalle el contenido de los estados financieros, ofreciéndose pocas

confidencialidad en la información frente a la plena disponibilidad de la información por todos los usuarios evitando que se produzcan asimetrías).

posibilidades de apartarse de los modelos previstos en la norma que es dictada por el órgano competente y tiene un carácter obligatorio. Está orientada al control y, aunque con independencia consagrada entre ambos campos, también es evidente la importancia de las normas fiscales sobre la confección de la información, máxime teniendo en cuenta que las sanciones por motivos fiscales son sustancialmente más gravosas que las correspondientes a incumplimientos de las normas mercantiles.

Esta visión, por otra parte muy simplificada, de la existencia de dos grandes áreas o entornos que dan lugar a la existencia de dos grandes sistemas contables (no se tiene en consideración la existencia de otras áreas de influencia también muy significativas como por ejemplo, China y resto de la zona asiática), ha ido difuminándose con el tiempo ya que el despliegue de actuación de las grandes compañías y la mayor globalización del sistema económico en todas sus vertientes propició el ansia de unas normas de actuación, si no uniformes al menos comparables, dando lugar a un proceso de convergencia, cuya historia y situación actual se comentan en el epígrafe siguiente.

1.4.3. La armonización contable

La globalización de los mercados y la desaparición de las limitaciones que provocaban las fronteras en las relaciones comerciales ha exigido la búsqueda de criterios de representación contable de dichas relaciones comunes a todos los países, fenómeno que se conoce como el de la armonización contable internacional que según Lainez (1995) pretende un proceso de consolidación de diferentes puntos de vista respecto de las diferentes prácticas contables existentes. Proceso

facilitado por el consenso generado por la aplicación de los denominados principios de contabilidad generalmente aceptados y que se considera necesario en aras a lograr que la Contabilidad pueda seguir siendo el sistema de información útil para la toma de decisiones en diferentes contextos y para diferentes usuarios; porque las reglas que se apliquen en su elaboración y sobre todo en su comunicación, serán uniformes y conocidas por un entorno sociopolítico, económico y cultural amplio. Considerando como buena la armonización contable, también existen escépticos en relación con el proceso. Así, se sugiere que si las normas contables de un país son fruto de los elementos económicos, políticos, de desarrollo cultural que han determinado la existencia de ese sistema contable en concreto, cabe suponer que las normas de otros países no serían las adecuadas y convenientes para ese país y, en consecuencia, se pone en duda la utilidad de la armonización contable internacional (Choi y Meek, 2005).

Aunque los defensores de esta armonización contable y de la utilidad de la NIIF como modelos de predicción, que suponen que la contabilidad es un medio de elaborar información que favorece la inversión, la actividad económica y con ello el desarrollo económico; tampoco hacen una defensa a ultranza de esta cuestión, ya entienden que detrás de la situación actual de armonización internacional pueda parecer que subyacen ciertas actitudes de colonialismo y puedan llegar a implantarse normas sin la debida reflexión y sin prestar suficiente atención a las características del entorno, considerando los diversos elementos, no solo económicos, en los que va a operar (ver Tua Pereda, 2009)

La clasificación de los sistemas de contabilidad, es ante todo una herramienta para comparar diferentes normativas y prácticas nacionales de contabilidad con el fin de agrupar los países proporcionando así elementos que

caracterizan el sistema contable de un país concreto, sin necesidad de conocer todas sus reglas y las prácticas de contabilidad.

Aunque los puntos de partida son diferentes, (las clasificaciones contables tienen como punto de partida las similitudes entre las normas y prácticas de contabilidad dentro de los países, mientras que armonización contable se basa en las diferencias existentes entre las normas y prácticas contables, en el mismo país o de otros diferentes); el papel fundamental de la clasificación consiste en la evaluación de las dificultades de llevar a cabo, en contabilidad internacional, políticas de armonización contable.

La clasificación vista se sustenta en la existencia de dos corrientes doctrinales que han logrado imponerse en los últimos años, la doctrina del Financial Accounting Standard Board norteamericana (FASB), de enorme influencia al haber sido la fuente profesional de las compañías de auditoría en todo el mundo y la del International Accounting Standard Board (IASB), organismo internacional formulador de normas contables con vocación universal.

La decisión europea de adoptar la doctrina del IASB, (en detrimento de los pronunciamientos del FASB, que regían para las empresas que cotizaban en las bolsas estadounidenses), supuso un hito importante, que ha modificado sustancialmente la forma de representación de los estados contables al exigir un esfuerzo de adaptación de los sistemas contables de los países que integran la Comunidad Europea; obligó a un acercamiento de la doctrina contable de los Estados Unidos al resto de países.

Después de arduas negociaciones entre los dos gigantes, se ha llegado al acuerdo para llegar a la convergencia de las normas del FASB y del IASB. El año

2015 es el año cero en lo que se refiere a la convergencia y plena armonización contable de, al menos, el mundo occidental. El IASB y el FASB han emitido una norma conjunta, la NIIF 15: “Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes”. Se trata de un hito importante que ha tardado tiempo en ver la luz. En palabras de Hans Hoogervorst, Presidente del IASB: “La culminación con éxito de este proyecto es un gran logro para ambos consejos. Juntos hemos mejorado los requisitos sobre ingresos tanto de las NIIF como de US GAAP, logrando crear al mismo tiempo una norma plenamente convergente”.

1.5. La Contabilidad y la información contable

Los supuestos filosóficos objetivistas que subyacen en la investigación contemporánea en la contabilidad, así como la economía y en otros lugares, tienen el reto y se proponen una alternativa interpretativa. Se examina una vista hermenéutica de la toma de decisiones; en primer lugar con respecto a la ciencia en general, y luego en relación con las ciencias sociales, en particular, y, finalmente, en lo que respecta a la contabilidad, para la información contable. Las decisiones humanas no son vistas como expresiones objetivas, mecánicas o conductistas sino como significativas de la mente, como parte de un proceso comunicativo bidireccional. Es decir, las decisiones científicas, como las decisiones cotidianas, son mutuamente procesos interpretativos de la comunicación en la lengua (LaFond y Watts, 2008: 447).

La manera de entender la función comunicativa del lenguaje en contabilidad; en cuanto a la comunicación de la información contable, ha de considerar los juicios de valor realizados tanto por los investigadores contables, en las elaboraciones de las teorías contables, como en la aplicación práctica realizada por los profesionales contables. Las incoherencias e inconsistencias que se dan en relación con el objeto de estudio material y formal de la contabilidad como materia científica, pueden tratarse como "cuestiones de interpretación" o, suponer que se dan consecuencia de un uso arbitrario de los preceptos contables; en muchos supuestos no por actuaciones malintencionadas sino por fallo en los canales de comunicación, que impiden, aún en la visión más simplista del modelo comunicacional. Contemplando tres elementos básicos en el proceso de

comunicación: emisor, mensaje, receptor, la correcta comunicación debe eliminar en lo posible los juicios de valor, por lo que se incide, para una correcta interpretación del mensaje, en el conocimiento por parte del receptor, tanto del mensaje, como de las condiciones de elaboración del mismo (Lavoie, 1987: 580).

El objetivo de esta tesis es, precisamente, comunicar conocimiento sobre el mensaje, es decir, información contable, al receptor de ese mensaje utilizando un medio que es la Introducción Sistemática. Para la elaboración de la IS se ha realizado en este capítulo la conceptualización y descripción de la contabilidad, permitiendo tener conocimiento suficiente sobre una parte de la disciplina contable. Ahora es preciso avanzar hacia el conocimiento de la contabilidad como sistema de información.

El estudio de la información contable se lleva a cabo en el capítulo siguiente. Se efectúa un análisis de la evolución histórica de la contabilidad, señalando los cambios y evoluciones habidas en los paradigmas o programas de investigación, ya que estos cambios llevan casi de forma inevitable al establecimiento de marcos conceptuales nuevos; al amparo de los cuales se realiza el proceso de elaboración de la información contable.

Los cambios de paradigma suponen cambios en la visión y utilidad de la contabilidad, haciendo precisa la búsqueda de nuevos marcos conceptuales que establezcan las reglas y postulados en los que se basarán los contenidos de la información contable. Estos cambios teóricos se plasman en la práctica, en la mayoría de las situaciones, por imperativo legal por lo que se hace necesario un reconocimiento de la evolución de la normativa, centrándonos en nuestro país,

aunque señalando también las conexiones internacionales de estos cambios evolutivos.

En un pretendido conocimiento del mensaje a comunicar, la información contable, sobre todo en los aspectos reglados de la misma, también es preciso hacer referencia a la información que comunican las empresas atendiendo a su tamaño.

El conocimiento que sobre la información contable nos proporciona el estudio de la misma a realizar en el próximo capítulo, nos faculta para posteriormente poder decidir qué aspectos de su elaboración y presentación vamos a incluir en la IS propuesta y cuales descartar por no corresponderse con el objetivo final pretendido en la tesis de proporcionar un medio al usuario no contable, para acceder a conocimiento elaborado teniendo en cuenta sus características específicas de personal no experta en el ámbito contable, pero si interesada en esos conocimientos y dispuesta a realizar un esfuerzo conveniente para lograr ese fin.

CAPITULO 2

LA CONTABILIDAD COMO SISTEMA DE INFORMACIÓN

Las normas se interpretarán según sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, ...

(Código Civil, artículo 3)

2.1. Introducción. Cuestiones previas

El ser humano, cuando ha de tomar una decisión de la índole que sea, también en un plano personal, es preciso que cuente con información que le ayude a ello, rara vez decidirá por una mera intuición; lo mismo ocurre a otro nivel, por ejemplo al de la Administración Pública, y por supuesto, también en el ámbito de la empresa con independencia de que la misma sea pequeña, mediana o grande. Para que esta información resulte útil en la toma de decisiones es evidente que la misma tiene que resultar creíble y estar redactada de forma objetiva, es decir que no dependa del sujeto que la elabore. A lo largo de este capítulo se estudiará de un modo somero, como la Contabilidad empresarial es un potente sistema de información que sin duda ayuda a los distintos usuarios de la misma en la toma de decisiones. Usuarios de la empresa como clientes, acreedores, la competencia, la administración pública, empleados, analistas,...etc.; deberán decidir, cada uno probablemente en un sentido y todos ellos lo harán en base a la cuota de información de la que disponen.

También a lo largo de este capítulo se estudiará la evolución que, como sistema de información, ha experimentado la contabilidad hasta el momento actual. Pues aunque inicialmente la información que ofrecía era muy rudimentaria y bastante escasa, con el tiempo la misma facilitaba cada vez más y probablemente mejor información, pero en todos los casos la contabilidad daba respuesta a las necesidades de los comerciantes o empresarios. De este modo se confirma que no resulta de interés analizar la manera de representar los negocios sino que por el contrario se trata de estudiar la trayectoria de dichos negocios, es decir la vida económica en si misma (Tua Pereda, 2013).

La información de que gozan las sociedades modernas es cada día mayor y cada vez más elaborada, y consecuentemente más amplia y sofisticada, dado que ha de cubrir unas necesidades cada vez mayores. La información forma parte del ámbito económico desde una doble vertiente: como elemento explicativo del mismo y como negocio. Esta última faceta, puesta de manifiesto sobremanera en las dos décadas precedentes, demuestra la creación de valor que es capaz de producir; sobre todo desde que su proceso, con la tecnología informática, se ha facilitado y acelerado, a la vez que su acceso se ha visto masificado con la llegada de las redes telemáticas. La información en el ámbito de la empresa, elaborada siempre por ella, en unos casos tiene proyección externa y en otras ocasiones se circunscribe al ámbito interno de la propia compañía, pero en un sentido o en otro siempre resulta útil para la toma de decisiones.

El siglo XX ha asistido al paso de una información tratada como una herramienta, o motivo de curiosidad, a suponer un auténtico artículo de consumo. El tratamiento y proceso de la información ha llegado en pocas décadas a suponer uno de los grandes avances de la humanidad, los canales de divulgación están

cambiando el hábito de trabajo e incluso la vida cotidiana del ser humano y por tanto de la empresa.

En el ámbito económico, motor de toda sociedad, el afán por crear mecanismos que otorguen confianza al sistema informativo ha hecho florecer una gran cantidad de normas reguladoras, de forma que, con suficiente fiabilidad, se dé una garantía de transparencia a la información. En este entorno se encuentra la contabilidad, como la ciencia que estudia el patrimonio en un momento determinado de forma cualitativa y cuantitativa.

La información contable no se ha apartado de esta revolución informativa, y cuenta en la actualidad con un conjunto amplio de normas reguladoras siendo, como nunca antes lo había sido, objetivo frecuente del legislador. Aunque hay que esperar a 1990 para que la normativa que implica a la elaboración y trasmisión de la información sea obligatoria. España desarrolla su primer plan contable de carácter obligatorio a finales del noventa, por mucho que existieran otras disposiciones de carácter obligatorio para determinados sectores de actividad, o el propio Plan Contable de 1973 que aunque profusamente utilizado, era de aplicación orientativa, excepto para las empresas que se acogieron a la Ley de Regularización de Balances de 1973. Regularización y actualización de balances que aparecen recogidos legislativamente en nuestro país desde 1961, y que nacieron al amparo de incentivos fiscales (Esteban Marina, 1997).

Otro factor clave, para la exigencia de información contable, ha sido la implicación social en el mundo de la empresa, que ha hecho exigir a ésta una información cada vez más completa. Implicación que ha llegado a la empresa desde diversos frentes, como expresa Cañibano (1995: 28) "*son muchos y diversos*

los colectivos que intervienen en el mantenimiento de la coalición de intereses que permite la supervivencia y expansión de la empresa”.

Estos factores han hecho que los distintos ordenamientos jurídicos de cada país muestren un doble interés sobre la disciplina contable; por un lado estableciendo un conjunto de normas objetivas que doten a la información contable de criterios uniformes, y por otro determinando que caudal informativo confeccionado por la unidad económica ha de ser expuesto a la sociedad y sujeto a supervisión.

Pero la contabilidad surgió mucho antes que las normas que la han regulado, siendo fruto de la necesidad del ser humano por contar con un sistema que fuese capaz de representar la realidad de la actividad económica.

2.2. Evolución histórica de la Contabilidad

En palabras del profesor Ramos Cerveró: *“todas las ciencias tienen un mismo origen: el hombre; la contabilidad no podía ser diferente. Su evolución ha seguido la misma trayectoria biológica y psicológica en conexión con el entorno en el que el hombre se desenvuelve”*. (Conferencia Inaugural de la VI Jornada de Historia de la Contabilidad. AECA. Valladolid, 1995)

En otro texto publicado por M^a Teresa Méndez Picazo y Domingo Ribeiro Soriano (2012: 71), los autores recogen que *en el origen la contabilidad fue una técnica empleada con el fin de sustituir los fallos de la memoria humana para llevar razón de las operaciones mercantiles*. La información contenida o suministrada por datos contables tiene su origen en los albores del comercio mínimamente organizado. Si se intenta datar los orígenes de esta información, no existe más remedio que indagar sobre la aparición de lo que podemos considerar los primeros datos contables. A la vez que, hay que ser conscientes de que la contabilidad como sistema de información tardará en aparecer tanto como la formación de un cuerpo de doctrina, que ha de basarse en un conjunto de principios y criterios. Sin ánimo de hacer un recorrido histórico por el arte de llevar cuentas, sí queremos destacar que, como sucede en toda ciencia moderna, se han realizado muchos e ilustrativos trabajos sobre su formación a lo largo del tiempo, en consonancia con la curiosidad científica que imbuye a todo investigador.

Como sucede en cualquier disciplina, el estudio de la formación evolutiva de la misma ha de asentarse sobre la clasificación periódica de acontecimientos relevantes que marcan los hitos por los que ha transcurrido.

La mayoría de los tratadistas distinguen, dejando al margen otras clasificaciones más pormenorizadas, tres periodos fundamentales en el desarrollo de la contabilidad²⁰. Una primera etapa, iniciada en el periodo antiguo y que acabaría en la Alta Edad Media, en donde los registros contables se reducen a anotaciones, muchas veces inconexas, por el método que más tarde se conocerá como Partida Simple. Aunque si bien es en este último periodo medieval en donde se consiguen los primeros avances, no es menos cierto que es en Mesopotamia, concretamente de la mano de los sumerios, donde los historiadores han situado lo que podrían considerarse las primeras prácticas contables, entorno a 4000 años antes de Cristo. Aparecen al inicio de esta época muestras anotaciones contables. El propio código de Hammurabi, 2000 años antes de Cristo, revela la existencia de escritos que delatan la existencia de operaciones de comercio expresadas mediante cuentas (Montesinos Julve, 1978: 84-87).

En una segunda etapa, que tendría su fin ya a mediados del siglo XIX, asistimos al nacimiento de la «partida doble» y lo que es aún más importante, a la aparición de los primeros escritos sobre contabilidad, en parte debido al auge de la actividad comercial del siglo XIII. Siglo, este último, en que se vive en Europa occidental una expansión comercial nunca vista, motivada por una explosión

²⁰ Son muchos los autores que han tratado este tema, a modo de ejemplo incluimos a Arévalo que, en su obra "Elementos de Contabilidad General", distingue cuatro periodos (intuitivo, de arte empírico, de divulgación normativa y periodo científico). Otros autores como Calafell Castello, en el prólogo de la obra de Cañibano Calvo, "Teoría actual de la contabilidad", cita tres periodos: empírico, clásico y científico. Dichos periodos estarían comprendiendo las mismas etapas históricas.

demográfica que propició la aparición de las ciudades como centros de producción e intercambio. Se crean las ferias y mercados, mientras se producen grandes progresos en la actividad bancaria apareciendo las primeras operaciones de seguro, o la misma letra de cambio. Las ciudades del norte de Europa receptoras de las rutas comerciales con destino a los mares del Norte y Báltico, provenientes de Italia, crearon como mecanismo de control la “*Hansa germánica*”, para gestionar el flujo económico que se producía entre Flandes e Inglaterra; asociación que llegó a contar con 150 poblaciones. Mientras, el Mediterráneo sigue en auge con centros tan importantes como Venecia, Génova, Pisa, Marsella o Barcelona. En estas ciudades la actividad económica se desarrolla en torno a gremios y cofradías, formadas por el asociacionismo de los artesanos. También se amplían las rutas comerciales hacia oriente de la mano de Marco Polo. Comienza la desaparición de un feudalismo, aún arraigado en el ámbito rural (Minguez, 2005: 17)

En esta segunda etapa, son varios los autores que diferencian a su vez dos periodos, uno de formación y otro de extensión y aplicación de la partida doble; denominando al primero de estos periodos como *empírico*, que comprendería toda la Antigüedad y la Alta Edad Media hasta el año 1202 fecha del Liber Abaci de Leonardo Fibonacci de Pisa y un segundo periodo que se podría denominar como de *génesis y aparición de la partida doble*, iniciándose con la revitalización del comercio (Montesinos Julve, 1978: 83)

La crisis sufrida en siglo XIV, en lo que se ha dado en llamar la “*gran depresión*” y la guerra de los Cien Años (entre Francia e Inglaterra, con final en 1453); son causa de que el crecimiento económico se estabilizara en la época renacentista, comenzando una organización económica que puede ser calificada de incipiente capitalismo. A esto se debe el nacimiento de la Partida Doble, como

indica Montesinos (1978, p.85) “*la contabilidad por Partida Doble, en sus orígenes, está ligada definitivamente al nacimiento y puesta en práctica del espíritu capitalista*”. Este avance fue motivado por el afán de reflejar contablemente, además de las relaciones comerciales con deudores y acreedores, la propia situación del comerciante, para lo cual era necesario un sistema completo de registro, que sólo la Partida Doble era capaz de proporcionar. Este nuevo sistema, que pronto fue adoptado también por instituciones de carácter público, muestra sus primeros indicios en los mercaderes italianos de finales del siglo XIII y comienzos del XIV, aunque todavía en ausencia de tratado alguno. Ni tan siquiera la “*Summa de Arthmética Geometria, Porportioni et Proportionalita*” que Pacioli publicó en Venecia en noviembre de 1494, cuando contaba con alrededor de cincuenta años, puede ser considerado, en sus referencias a la contabilidad, como un tratado sobre la misma. Esta obra, constituye más una exhaustiva descripción de la práctica contable que se realizaba en la época que un auténtico tratado. Otros escritos anteriores al de Pacioli ya hablaban de la Partida Doble; Benedetto Cotrugli, en su “*Della Mercatura e del Mercante Pefetto*” de 1458, aunque impreso en 1573, ya había descrito este método. No se puede hablar todavía, por lo tanto, en esta época, del nacimiento de un cuerpo de doctrina contable que aún tardará en llegar. El método de partida doble que se describe en aquellos escritos está todavía carente de principio alguno, no existe el cálculo de resultados, ni cierres periódicos, ni estados contables tan básicos como el balance de situación, aunque sin duda supuso un gran avance en el reflejo contable de las operaciones comerciales.

Tal y como apunta, en la obra ya comentada, Vicente Montesinos Julve, se ha de afirmar, que en el caso concreto español aunque en esta época la importancia política y económica de España en el contexto de los países europeos

del siglo XVI era vital, el nivel alcanzado por la literatura contable fue más bien bajo y se encuentra un considerable desfase con respecto a otros países menos favorecidos desde un punto de vista militar, territorial y de recursos. En tal sentido es claro que el desarrollo de la contabilidad viene siempre ligado al espíritu mercantil y al desarrollo económico y en España éste estaba subordinado en esta época a aspiraciones de índole diferente (Montesinos Julve, V., 1978, p. 171). La primera obra escrita sobre contabilidad en partida doble, en español, se debe a Bartolomé Salvador de Solórzano (*Libro de Caja y Manual de Mercaderes y otras personas*), aunque en tal obra únicamente se expone la práctica contable de la época.

En general se puede apuntar que en, esta época, en el caso español, la única contribución que realizan los diversos autores nacionales es la de describir con cierto retraso las ideas formuladas por autores de otros países.

La actividad industrial se desarrolló con (tras esta larga época de estancamiento que se prolonga hasta la Ilustración) la revolución del siglo XVIII, en donde el capitalismo encuentra su terreno más favorable; razón que sin duda contribuirá a un gran desarrollo en la contabilidad; esta evolución favorable sigue en los siglos posteriores, y hasta el XIX, con un gran perfeccionamiento. Es a mediados de este siglo XIX donde suele situarse el comienzo de la era científica de la contabilidad. Italia sigue siendo de donde emergen los autores creadores de escuela, a la vez que se prodigan diversas corrientes doctrinales y surgen las primeras teorías que conforman el pensamiento contable. Si bien es cierto que, en estos inicios de la información suministrada por quienes operaban en el mundo del comercio, la principal, y casi única, preocupación se centraba en clasificar y definir el funcionamiento de las cuentas. Cuentas, que inicialmente sólo representaban los

derechos y obligaciones del comerciante, dado que el concepto de patrimonio se hallaba aún en estado embrionario. Pero aunque estos comienzos facilitaban a los titulares de los negocios una información parca, no es menos cierto que la contabilidad satisfacía sus necesidades, pues los comerciantes no precisaban de otra cosa. Es Francia donde surge la idea de personalizar las cuentas, lo que supuso un avance sustancial en el bagaje informativo de que era portadora la contabilidad. Pero quizá el impulso fundamental, que se produce en esta tercera etapa del desarrollo de la ciencia que nos ocupa, se produce en el mundo anglosajón donde la conocida por “teoría de la entidad” aporta una óptica en la que la separación entre la propiedad y la actividad empresarial es el eje principal, pero cuyo desarrollo definitivo corresponde ya al siglo XX. Sin duda la contabilidad ya avanzaba hacia otros derroteros pero seguía satisfaciendo las necesidades de los empresarios. Ahora ya se explica el movimiento de las cuentas sin recurrir al personalismo de las mismas, ahora la contabilidad se basa en el valor económico, intentando determinar y analizar dicho valor y orientándose hacia la toma de decisiones (Tua Pereda, 2004)

Ya en este siglo XX, en la década de los años treinta, en los países con economías capitalistas, es donde toman relevancia las asociaciones de profesionales de la contabilidad, y aparecen los primeros indicios de lo que pronto se denominaron Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (GAAP, en el reconocido acrónimo inglés), fundamentalmente deberíamos centrar este avance en los Estados Unidos.

Es también en este siglo cuando la conciencia de crear un marco conceptual, que actúe como rector de la regulación contable, surge de forma

definitiva. La contabilidad cuenta ya con un marco normativo, dicho marco servirá sin duda para que la misma se redacte de una forma objetiva .

Entre los años treinta y cuarenta, y bajo un enfoque más económico, con una concepción más científica de la contabilidad, se comienza a profundizar en el análisis de parcelas cada vez más concretas de la información contable; aparecen los trabajos sobre estados financieros concretos como el balance de situación. La contabilidad de costes cobra la importancia de la que es merecedora. Diversos acontecimientos provocan en este siglo incertidumbres sobre especialidades contables, así la crisis del veintinueve hace surgir una preocupación por la contabilidad nacional, que provoca la aparición de numerosos trabajos al respecto. Otro evento fundamental que despertó una inquietud por la contabilidad social, en este caso, fue la Segunda Guerra Mundial.

En esta época comienzan a proliferar numerosos trabajos sobre contabilidad y cobra fuerza el carácter científico de esta disciplina.

Esta tercera y última etapa, está marcada por la ambición de proveer a los usuarios de la información adecuada mediante un sistema científico, y con una normativa desarrollada incluso a nivel internacional. Lo que permite, a quienes utilicen la contabilidad, gozar de un instrumento que satisfaga sus necesidades informativas cada día con más acierto, en el ámbito de la toma de decisiones. Si algo caracteriza la época actual es la evolución normativa de la contabilidad, debido a su peso social, y la utilización de técnicas procedentes de otras disciplinas en la elaboración e interpretación de la información suministrada.

En esta época se relaciona a la contabilidad con otras ciencias formales, pudiéndose distinguir en este sentido dos orientaciones, una que considera a la

contabilidad dentro de las ciencias formales como una parte de las matemáticas, y otra orientación que pretendería exponer las teorías contables en términos formales a la que Vicente Montesinos se refiere como *empeño formalizador*. (Montesinos Julve, 1978: 357).

Procedente en sus orígenes de la teoría de la decisión estadística, se ha desarrollado desde la segunda mitad de los años setenta una potente corriente de autores que ven la contabilidad como un problema de seleccionar la fuente de información más útil para el decisor, utilizando, básicamente, una metodología coste-beneficio. El eje central sobre el que giran sus elaboraciones es el de considerar la información como una mercancía, que puede aportar utilidad a quien la adquiere y utiliza.

El campo de estudio de los economistas de la información es doble, en primer lugar se trata de estudiar cada sistema de información específico para determinar su valor, y en segundo buscar el sistema de información óptimo, de entre todos los posibles. En este sistema, la utilidad, o bien la diferencia entre el beneficio y coste de la información es máxima.

Aunque, evidentemente, no podemos recoger todas las propuestas formuladas, nos haremos eco de las que han tenido mayor difusión en el ámbito nacional, haciendo asimismo referencia a las que de algún modo pueden ser consideradas como su antecedente.

En este sentido es notorio cómo después de la primera mitad del siglo XX se hicieron intentos que formulan a la contabilidad con magnitudes no monetarias, pero con un enfoque económico; entre los autores más representativos de esta corriente cabe señalar a Ijiri (1967: 110-115) y de los autores españoles a Bueno

Campos por su trabajo dirigido hacia el campo concreto de la concentración empresarial de contabilidad multidimensional. Esta corriente mantiene la vinculación del objeto de la contabilidad a una realidad propiamente económica (Bueno Campos, 1972: 321-331).

Pero es probable que tal y como ha comentado Rojo Ramírez (1986: 249) los mayores esfuerzos de los tratadistas contables se hayan dedicado a conseguir una aproximación de la contabilidad a la ciencia matemática como *“modelo de universalización”*; dentro de esta tendencia el Profesor García ha sido uno de los autores que con más empeño ha trabajado en este terreno, quien ha tomado como base el *fenómeno de circulación*, y apoyándose en la teoría de conjuntos, referida a la ciencia económica, ha *construido una herramienta metodológica nueva de indudable potencia analítica*, éste es el análisis circulatorio (García, 1988: 541).

En esta misma línea aunque con empeños formalizadores menos drásticos, se encuentran otros autores cuyo ánimo está orientado hacia una fundamentación axiomática de nuestra ciencia, aprovechando algunos aspectos de la teoría convencional.

En opinión de Mattessich (1958: 106-127) y en la de otros muchos autores *los principios contables que han sido considerados como meros conocimientos de análisis en la empresa comercial, han adquirido una preponderancia tal que, sobrepasando los límites de la empresa individual, se han extendido en su aplicación a los problemas macroeconómicos*; quizás no haya sido hasta la fecha en que se publicó el artículo del que se reproducen estas líneas hasta cuando en sentido estricto no se haya comenzado a fraguar el empuje de este movimiento doctrinal, que se da en denominar *«formalizado»*.

Básicamente se puede decir que el método axiomático supone un proceso de abstracción, a través del cual se reduce la realidad concreta a términos formales, esto es a cálculos lógicos o matemáticos *“... para en virtud de las reglas inferenciales, llegar a resultados capaces de ser interpuestos semánticamente, y cuyo contraste con la realidad irá elevando de día de día la potencial explicativa y predictiva”*.

Autores como el ya referido Vicente Montesinos o el propio José María Requena mostraron algunas reservas ante los intentos formalizadores de la contabilidad, prefiriendo observar las modernas tendencias en base a la interpretación de la contabilidad como ciencia de la información, proponiendo la situación actual de la misma inmersa en un programa integral económico-comunicacional (Requena Rodríguez, 1989: 43-254).

De acuerdo absolutamente con el profesor Fernández Pirla (1984, p. 85) se puede afirmar que *“la esencia de lo contable es permanente y lo que ha cambiado, como consecuencia de la evolución de la realidad, han sido las formas de presentación del hecho contable e incluso los principios y fundamentos de la disciplina humana, científica o técnica construida sobre los hechos”*. Estas letras que fueron escritas hace más de treinta años, tienen, sin duda en el momento actual una absoluta vigencia.

Tal y como ha recogido Cañibano Calvo (1996: 745) para que se haya podido producir un cambio tan profundo ha sido necesaria la confluencia de dos fuerzas, una interna y otra externa, que han modificado las bases de hacer y entender lo que la contabilidad significa en una sociedad moderna. En el ámbito interno, tal y como sigue apuntando el mismo autor, han sido instituciones como

AECA y las corporaciones profesionales de auditores, mientras que el principal influjo externo ha sido el procedente de la UE. Ahora deberíamos incorporar a las Normas Internacionales de Contabilidad y como no al ICAC como organismo emisor de la normativa contable en nuestro país.

En el epígrafe que se recoge seguidamente se analiza la evolución de la contabilidad a través de lo que se ha dado en denominar “programas de investigación”, en el cual volverá a aflorar alguno de los argumentos que hasta este momento se han escrito.

2.3. Paradigmas y programas de investigación en Contabilidad

El paradigma de Kuhn caracteriza los periodos de ciencia normal frente a los periodos de crisis. El programa de investigación de Lakatos surge como respuesta a las críticas que Popper realizó sobre Kuhn fija el establecimiento de una serie de teorías conectadas que alcanzan cada vez un mayor contenido empírico, lo que justifica ocurre porque los científicos mantienen vigente lo que constituye el fondo del problema. El concepto de redes de teoría de Stegmuller constituye otro refinamiento de las ideas de Kuhn, se diferencian de los programas de investigación de Lakatos es que las redes de teoría son un núcleo teórico básico y sus aplicaciones empíricas asociadas, siendo el primero el que por su permanencia caracteriza a un periodo de ciencia normal, en el que pueden darse perfectamente anomalías en las aplicaciones empíricas asociadas sin afectar a la teoría en su conjunto. (Cañibano Calvo, 1996: 264-265).

Con independencia de que hablemos de paradigmas, de programas de investigación o de redes de teoría, de lo que se trata ahora es de estudiar de algún modo la evolución de la ciencia contable.

El movimiento filosófico nacido en los Estados Unidos de la mano de Peirce y James, a finales del siglo XIX, denominado pragmatismo, ha revestido los estudios en el campo de la información financiera durante décadas. El abandono de las premisas que revisten a este pensamiento provocó una inquietud en el campo contable que se tradujo en el desarrollo de conocimientos basados en investigaciones que darían lugar a los primeros trabajos teóricos. El conjunto de

investigaciones realizadas ha producido un bagaje de principios y normas que dotan a la contabilidad de un carácter muy superior al de una mera técnica informativa; encontrándonos ante una materia de carácter científico. No son sólo estos los argumentos que necesariamente hay que esgrimir para atribuir a la contabilidad la cualidad de ciencia, y aunque no sea nuestro propósito intentar demostrar lo adecuado de englobar a nuestra disciplina dentro del ámbito de las ciencias sociales, sí creemos que existen razonamientos suficientes para dilucidar tal cuestión, como los expuestos por Mautz (1963).

Tradicionalmente, las distintas líneas metodológicas de investigación han estado adscritas a dos posturas extremas de pensamiento, el positivismo y el normativismo. La primera, aboga por un método inductivo en donde la observación sistemática de la realidad permite, a través de una rigurosa lógica, la emisión de enunciados generales basados en el conjunto de particularidades. Mientras que la segunda, utiliza un método deductivo intentando alcanzar la concepción teleológica de los hechos. Se determinan los objetivos, que ha de cumplir la información contable, mediante un análisis previo de las características del usuario, junto con el establecimiento de unos juicios de valor (lo que debe ser, lo que debería ser, etc.). Por lo que las teorías se construyen sobre la base de unos postulados prescriptivos.

Sin embargo, existe un amplio elenco de trabajos e investigaciones que no pueden ser adscritos, de una forma definitiva, a ninguno de estos pensamientos, presentando rasgos tanto de uno como de otro.

En este orden de cosas se ha de apuntar que, por ejemplo, R. Mattessich consideró a la contabilidad como una ciencia aplicada, que persigue un fin práctico como es, el medir los factores de riqueza en una entidad económica, "*el flujo de la*

riqueza económica en cuanto a su creación, distribución y destrucción”.

Diferenciando entre ciencia pura y ciencia aplicada, explicando que dicha diferencia radica en que mientras la primera busca la relación causa-efecto, la segunda se orienta a la relación fines-medios; aspecto que lleva a tener un tratamiento diferente con respecto a los juicios de valor y por consiguiente enriquece la distinción entre positivismo y el normativismo. (Cuadrado Ebrero y Valmayor López, 1999).

Todo este conglomerado de investigaciones ha sido dividido en distintas clasificaciones o programas, como las realizadas por Belkaoui y Mattessich, pero cualquiera de ellas puede ser adscrita o integrada, en mayor o menor medida, a la clasificación realizada por Cañibano (1975), que posteriormente revisó y perfeccionó; este autor distingue tres programas de investigación; legalista, económico y formalizado, y que son ampliamente detallados en el trabajo realizado por Cañibano y Gonzalo (1995).

El programa de investigación legalista concibe a la contabilidad como un subrogado del derecho, afirmándose implícitamente que la expresión cuantitativa de la empresa está unida al concepto jurídico tanto de derecho como de obligación. En este momento a la contabilidad se le solicitaba que informara únicamente sobre cuál era el patrimonio del negocio, como garantía del cumplimiento de las obligaciones que tenía asumidas.

La regulación contable toma cuerpo cuando se hace necesario obtener una información más detallada que la reflejada en la llevanza de libros o, simple reflejo contable de las operaciones comerciales. A esto ha contribuido de manera decisiva el mercado de valores, con la demanda de una información cada vez más

relevante. La idea subyacente es que los criterios contables han de plasmarse en normas.

La proliferación de los programas de investigación contable de corte legalista tiene, en parte, su razón de ser en la creación de cuerpos normativos, que se generó sobre todo tras la Segunda Guerra Mundial. Es a partir de entonces cuando la regulación legal de la contabilidad toma un carácter propio, dejando de estar incrustada, de una forma más genérica, dentro de la normativa mercantil.

Estos programas, en su fase inicial, comenzaron con lo que se ha dado en llamar el subprograma inductivo, en el que la acepción generalizada centraba los estudios, cuyo comienzo puede atribuirse al nacimiento de una nueva regulación de la información solicitada en los mercados de valores a raíz de la depresión de 1929.

La aparición, a finales de los cincuenta, de una corriente lógico-deductiva inspirada en la inquietud académica despertada por la emisión de los Accounting Research Bulletins (ARB) en 1960, que coincide cronológicamente con la publicación de las primeras opiniones del Accounting Principles Board (APB), es otro factor fundamental. La base normativa tiene, a partir de esos momentos, más fundamentos teóricos que nunca, en detrimento de la acepción generalizada. La búsqueda de un marco conceptual, que soporte adecuadamente un ordenamiento contable, toma un interés cada vez mayor en muchas de las investigaciones realizadas, tema que aún hoy ocupa buena parte del tiempo de prestigiosos académicos.

La constitución del Financial Accounting Standards Board (FASB), supuso también la apertura de un campo de trabajo en el que la regulación contable era

observada desde la perspectiva de la consecución de los objetivos propios de los usuarios de la información financiera.

El programa económico, sin embargo, enfoca la información contable como una herramienta fundamental en el proceso de toma de decisiones. Por lo tanto se le exige que tenga una visión más realista; basada en unos principios que den una imagen acorde a las circunstancias económicas.

La aparición, a principios del siglo XX, de empresas cada vez más intensivas en capital y de mayor tamaño, motiva la exigencia de una información más completa, donde el cálculo exacto del resultado aparece como una meta a alcanzar de máxima importancia. También comienza a mostrarse la necesidad de informar sobre el precio de coste de los distintos productos fabricados dentro del negocio.

Un factor fundamental fue la Primera Guerra Mundial, que provocó un proceso inflacionista que hizo tambalear muchos de los criterios de valoración hasta entonces aplicados, invalidando magnitudes contables y, planteando serios interrogantes. La proliferación de trabajos en torno a la adaptación de la contabilidad a la realidad económica no se hizo esperar, aparecen trabajos, como el de Smalenbach (1919), publicado en España en 1953, que critican la objetividad de las normas. Schneider (1962) atribuye a la información financiera un sentido estrictamente económico, desde una perspectiva orientada a la dirección de la empresa. En nuestro país, la obra escrita por Fernández Pirla (1956) marca en esta época un hito en cuanto a la consideración de la determinación del resultado como objetivo fundamental de la contabilidad.

A medida que la aportación de la información contable al proceso de toma de decisiones se hace cada vez mayor, la búsqueda del verdadero beneficio va

perdiendo terreno, sin que ello quiera decir que se pierda el sentido económico de dicha información, pero hace que tome relevancia el “paradigma utilitarista” y la teoría positiva de la contabilidad. Giner (2001: 21-52) atribuye la aparición en escena de este paradigma a cuatro motivos:

- la existencia de una investigación normativa de carácter deductivo,
- la aparición de las primeras investigaciones sobre el mercado de valores (modelos de valoración de activos),
- desarrollo de la economía positiva y,
- el deseo por definir un marco conceptual basado en la utilidad de las normas para los usuarios de la información contable.

La búsqueda por proporcionar una herramienta útil a quien ha de adoptar las decisiones centra buena parte de los estudios de la década de los setenta, y la corriente creada por las investigaciones centradas en los mercados de valores tiene cada vez más éxito, como los trabajos de Ball y Brown (1968: 159-1789) y Beaver (1968, a): 67-92), pioneros en este aspecto.

El tercer gran programa de investigación, el denominado formalizado, tiene como eje el intento de establecer modelos que expresen contablemente la realidad económica, facilitando tanto el análisis actual de los datos como el establecimiento de predicciones. Se intenta axiomatizar la contabilidad. La base que supone un modelo formal, cuya adaptación a la realidad sea incuestionable, proporciona al investigador un sustento ideal para cualquier avance científico. Cañibano y Gonzalo (1995) atribuyen al programa formalizado, de forma generalizada, diversos subprogramas clasificados como sigue:

-
- Subprograma de axiomatización, en donde la búsqueda de unos postulados previos, que sustenten el establecimiento de normas, supone el objetivo fundamental. Cañibano (1975) describe las características básicas que ha de tener cualquier ciencia axiomatizada.
 - Subprograma de análisis de circulación económica, centrado en el establecimiento de modelos contables y mapas circulatorios para analizar el comportamiento de variables; que se dividen en flujos y fondos. Los trabajos, realizados en nuestro país, que mejor representan esta corriente, son los del Profesor García (1974 y 1980), quien aplica a la contabilidad financiera, de costes y nacional, un modelo de circulación económica. Probablemente este autor no fue valorado en su época como sin duda se merecía.
 - Teoría de la agencia, donde la perspectiva desde la que se analiza la información contable viene presidida por la relación entre principal y agente. Magnitudes como la eficacia en la gestión o reparto de resultados definen dicha relación. Salas (1987) analiza el problema suscitado por la concreción contractual que ha de regir la citada relación. Trabajos como los de Carmona y Carrasco (1991: 979-987), donde se analiza el diseño de los sistemas de control, o el de Arcas (1993) quien estudia las causas que influyen en la elección de criterios contables del agente, son claros ejemplos de este tipo de investigación.
 - Subprograma derivado del CAPM (Capital Asset Pricing Model) y de la HEM (Hipótesis de Eficiencia del Mercado), que se sustenta, entre otros aspectos, en la variación de los precios de los títulos en el

mercado, en función del valor tomado por las magnitudes contables. Tua Pereda (1991), en un estudio pionero en este campo, analiza empíricamente la hipótesis de eficiencia del mercado.

- La economía de la información, que encuentra en la teoría matemática de la decisión y en la teoría microeconómica de la empresa las herramientas para la representación matemática de la información contable.

2.4. La búsqueda del marco conceptual de la Contabilidad

Un terreno que resulta de especial interés, en aras al perfeccionamiento de la información contable, y por tanto del carácter científico de la contabilidad, es el de la búsqueda de un marco conceptual que sustente un ordenamiento adecuado de la misma.

En un sentido general, sin centrarnos por tanto en el campo de la contabilidad, se puede definir un marco conceptual como un intento por caracterizar todos los elementos que intervienen en el proceso.

La misión fundamental del Marco Conceptual, ciñéndonos ahora al ámbito de la contabilidad, y tal y como apunta Villacorta en un artículo sobre el Marco Conceptual del IASB, su fundamento es explicar el objetivo de la información financiera empresarial, qué las características cualitativas que determinan su utilidad, a qué hipótesis fundamentales responde, cuáles son y qué definición tienen los elementos de los estados financieros, qué reglas se utilizan para el reconocimiento y la valoración de los mismos y cuáles deben ser los criterios utilizados para el mantenimiento del capital en las empresas (Villacorta Hernández, 2006: 47).

A comienzos del siglo XX surgen los primeros trabajos donde se muestra una preocupación por definir un marco conceptual para la contabilidad. Pero sin duda, la época que ha vivido un mayor auge en la inquietud por dotar a la contabilidad de este marco han sido los años sesenta. La creación de grupos de

investigación en Estados Unidos, como la *“División de Investigación del APB”*, supuso el impulso para la aparición de reveladores trabajos en este campo, algunos de marcado carácter discrepante, como el de Moonitz (1961) o Sprouse y Moonitz (1962).

Definir un marco conceptual se basa en realizar las oportunas reflexiones sobre la manera de tratar la elaboración y la aplicación de las normas que rigen la contabilidad, estableciendo un conjunto de principios básicos. Como expresa Gabás (1991: 19), el marco conceptual para nuestra disciplina es *“una teoría contable de carácter general que plantea una estructuración lógico-deductiva del conocimiento contable, y define una orientación básica para el organismo responsable de elaborar normas contables de obligado cumplimiento”*.

Gonzalo Angulo y Tua Pereda (1988) definen el marco conceptual *“como una aplicación de la teoría general de la contabilidad en la que, mediante un itinerario lógico-deductivo, se desarrollan los fundamentos conceptuales en la que se basa la información financiera, al objeto de dotar de sustento racional a las normas contables”*.

Seguir un itinerario lógico-deductivo implica que cada una de las etapas debe ser congruente con las anteriores, lo que dota de racionalidad a las conclusiones alcanzadas. Sin duda alguna esta circunstancia se estaba alcanzando.

Sin embargo autores como Littleton y Zimmerman (1962) intentan definir el concepto de teoría más acorde para la disciplina contable, sosteniendo que ésta puede ser deducida a través de las prácticas contables.

Aunque los precedentes pueden encontrarse, como ya se ha dicho, a finales del siglo XIX y principios del XX, la convulsión económica que supuso la crisis de 1929 marcó una década de los años treinta en la que se sitúa el florecimiento de una normativa contable institucionalizada, debido a la reforma acometida en el mercado de valores de Estado Unidos. La preocupación por disponer de unas prácticas contables homogéneas, que hicieran comparables los datos suministrados por las empresas, propició la aparición de instituciones como el citado con anterioridad como APB en 1959.

Los trabajos ya referidos de Moonitz y Sprouse y Moonitz deben su relevancia sobre todo a la definición de *principio contable*, abogando porque la regulación contable tenga una estructura compuesta por una serie de reglas lógicas que serían lo que posteriormente se conoció como principios contables generalmente aceptados.

La aparición de estos trabajos, junto con la creación de diversas instituciones, hace que a finales de los años sesenta y principios de los setenta se muestre una gran preocupación por las necesidades que ha de satisfacer la información financiera, apareciendo con una gran fuerza el "*paradigma de utilidad*". Pero en esta época las características que definen la existencia de un marco conceptual no estaban, aún del todo, desarrolladas, aunque ya se seguía un esquema lógico al emitir reglas basadas en unos principios surgidos de unos postulados previos. En 1973 el informe Trueblood, también en Estados Unidos, constituye un compendio de los objetivos que ha de cumplir la información financiera, definiendo los requisitos que la misma ha de tener y que formaron el pilar axiomático de la regulación posterior. Es en esta década de los setenta cuando el marco conceptual de la contabilidad toma su verdadero cuerpo. El armazón

lógico-deductivo que sustenta el marco conceptual no puede obviar el análisis previo del entorno, como etapa anterior al establecimiento de los principios rectores de la regulación contable.

Tua Pereda (1983), realiza una exhaustiva descripción del *“itinerario lógico-deductivo”*, que ha seguido y sigue el proceso de regulación contable, en el que añade como paso previo al establecimiento de reglas detalladas la definición de unos conceptos básicos sobre los estados financieros, referentes a parcelas como su estructura, métodos de reconocimiento de ingresos y gastos, o normas sobre los criterios valorativos.

Los inicios del Marco Conceptual se remontan a más de cien años, surge de una forma práctica a finales de los setenta, en concreto en 1976 cuando el FASB, nuevamente en el panorama estadounidense, inicia la búsqueda de conceptos básicos que soporten toda la normativa contable que vería la luz a partir de entonces. Una síntesis de estos conceptos es publicada por el International Accounting Standards Board (IASB)²¹ en 1989. También en otros países se aborda en esta época la misma tarea, como en nuestro país donde la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) ha dedicado no pocos esfuerzos en esa dirección algunos de ellos muy importantes.

El establecimiento de un marco conceptual presenta una serie de ventajas, como el permitir que se establezca una metodología normativa, que ayude al

²¹ Desde 2001, el órgano emisor de normas internacionales de contabilidad, International Accounting Standards Committee (IASC), en un proceso de reestructuración, ha creado el International Accounting Standards Board (IASB), encargado en la actualidad de tal cometido. Análogamente las antiguas International Accounting Standards (IAS), abarcando desde la misma fecha todo el ámbito de la presentación de informes financieros, pasan a denominarse International Financial Reporting Standards (IFRS). Castellanzando los acrónimos hablaremos de NIC (Normas Internacionales de Contabilidad) y NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera).

establecimiento de normas lo más adecuado posible a cada situación. Tanto Chambers (1970) como Mattessich (1970), en defensa de la existencia de un marco conceptual, apuntan que la aceptación generalizada no asegura una sistematización de conocimientos, es decir que, se corre el peligro de que una norma general se aplique de forma inadecuada a situaciones concretas. También se puede asegurar que un pragmatismo a ultranza hace perder el fundamento teórico; es cierto que la práctica generalizada no falla ante situaciones cotidianas o repetitivas, pero carece de capacidad de adaptación ante situaciones nuevas.

Ilustres autores de nuestra doctrina, como Carlos Cubillo (1983), se manifiestan claramente en contra de la expresión *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados* debido al oscurantismo conceptual que representa, afirmando que no basta la convención general para validar una norma. Sólo la existencia de un conjunto de conceptos básicos, que ineludiblemente estén presentes en cualquier norma, confiere a la contabilidad de las características necesarias para su utilidad. De ahí una de las ventajas derivadas de contar con un marco conceptual rector de toda la normativa contable, como aseguran Cañibano y Gonzalo Angulo (1995) y Tua Pereda (2004).

Pero la existencia de un marco conceptual se debe a la utilidad que proporciona tanto a los usuarios de la información contable como a quienes emiten las normas, sobre todo por constituir una base de mutuo entendimiento, que dota a la contabilidad de criterios homogéneos. Lo que hace que los organismos emisores cuenten con unas reglas de juego que les permite dirimir cualquier colisión entre normas, a la vez que pone a su disposición un instrumento que evalúa las diferencias existentes, pudiendo así ampliar y mejorar el “ordenamiento contable”. También, este soporte teórico que representa el marco conceptual, facilita la

solución de problemas nuevos que no estén sujetos a una regulación normativa concreta, a la vez que jerarquiza la normativa existente para una aplicación adecuada de la misma.

Sin duda la contabilidad, al gozar de un marco conceptual, ve incrementada la confianza que los usuarios depositan en la información que la misma suministra. Se trataba sin duda de algo necesario.

En Estados Unidos el FASB emitió un marco conceptual para este país; que publicó en seis Declaraciones de Conceptos entre 1978 y 1985, siendo la primera vez que unos pronunciamientos eminentemente teóricos, que sirvieran de soporte a la regulación contable, adquirirían esta denominación, tomando a la vez una dimensión y profundidad nunca vistas en las anteriores declaraciones de otros principios que el citado organismo había realizado. El IASB, por su parte, hizo lo propio en 1989 en referencia al ámbito internacional y, en España tal cometido ha venido de la mano de AECA, publicándolo en 1999. Por lo que si podemos decir que nuestro país contaba con su propio marco conceptual, hay que agradecerse a esta asociación.

En la actualidad el marco conceptual se encuentra en una posición más cercana, si cabe, al paradigma de utilidad, en donde satisfacer las necesidades de los usuarios de la información contable adquiere un papel fundamental y predominante.

Pero, si el marco conceptual debe constituir el soporte de la normativa contable, se hace necesario analizar las posibles fricciones entre éste y el modelo contable adoptado en nuestro país, para conseguir una adaptación evolutiva de las normas a la teoría general de la contabilidad.

Los sistemas contables con que nos podemos encontrar, en el escenario en que se desarrolla la economía española, responden a una doble tipificación. Por un lado se sitúan aquellos sistemas cuyo objetivo se centra en dotar a la información que suministran de una carga predictiva, demandada, sobre todo, por analistas financieros e inversores. Teniendo como principales exponentes los modelos de Estados Unidos y Reino Unido. Por otro lado, se encuentran los sistemas cuyo fin es conseguir que una información contable sirva para ejercer un control sobre la entidad; lo que satisface a las necesidades de los propietarios y acreedores por encima de las de otros usuarios. Claro ejemplo de este tipo de sistemas contables lo constituyen los instaurados en los países latinos. Tal es el caso, también, de nuestro ordenamiento, que se inclina hacia un modelo contable en donde la rendición de cuentas, el control, y la protección del patrimonio son objetivos fundamentales.

Ahora bien, el marco conceptual elaborado en nuestro país se acerca más al primero de los modelos cuyas principales características se han expuesto, es decir, hacia un modelo donde el paradigma de utilidad prima sobre cualquier otro fin. Esto se debe a la influencia que en nuestro marco conceptual ha tenido la corriente seguida en el ámbito internacional, concretamente por IASB y en ésta, a su vez, el modelo estadounidense, aunque como tendremos ocasión de analizar posteriormente la convergencia entre ambos modelos todavía a día de hoy no es completa.

Es lógico, por lo tanto, que entre nuestro ordenamiento y el marco conceptual surjan roces en diversos aspectos, algunos de ellos de no poca trascendencia para nuestra información contable.

No se puede negar que en los últimos años se han introducido en nuestro sistema elementos propios del modelo orientado a la predicción. Pero aunque sea arriesgado decir que estamos ante un ordenamiento híbrido, lo que es cierto es que éste cada vez tiene más elementos importados del modelo, que podría denominarse, angloamericano.

La línea seguida por los marcos conceptuales enunciados puede resumirse en dos; la del FASB, con una clara tendencia a satisfacer las necesidades del inversor bursátil (orientado a la predicción), y una segunda más equilibrada, la del IASB y AECA, con algunas grandes similitudes entre ellas.

Centrándonos ahora en el Marco Conceptual del IASB se ha de afirmar que éste fue aprobado, tal y como se ha adelantado anteriormente en abril de 1989, para su publicación en julio del mismo año, siendo adoptado por el IASB en abril de 2001. Este *Marco Conceptual* establece los conceptos que subyacen en la preparación y presentación de los estados financieros para usuarios externos. El MC (Marco Conceptual) no supone una norma internacional de contabilidad, por lo que en algunos casos se podrán producir discrepancias entre éste y alguna NIC o NIIF, debiendo prevalecer lo que se recoge en las normas afectadas.

Este Marco Conceptual trata:

- a) el objetivo de la información financiera;
- b) las características cualitativas de la información financiera útil;
- c) la definición, reconocimiento y medición de los elementos que constituyen los estados financieros; y
- d) los conceptos de capital y de mantenimiento del capital.

En septiembre de 2010, como parte de un proyecto más amplio de revisión del Marco Conceptual, el IASB revisó el objetivo de la información financiera con propósito general (a) y las características cualitativas de la información financiera útil (b). La parte restante del documento de 1989 sigue vigente en la actualidad. En el momento actual el IASB tiene pendiente otra reforma para actualizar dicho MC cuyo proceso acabará a finales del año 2015 o principios de 2016. Esta modificación sin duda contribuirá a que no haya tantas discrepancias entre el MC de IASB y las normas internacionales de contabilidad y de información financiera.

Así las cosas, el modelo contable se plantea como generador de una información diseñada, bien para satisfacer prioritariamente las necesidades de un inversor que opera en el mercado de valores, o bien para adoptar diferentes matices en función del tamaño de la unidad económica; aunque otra opción, más arriesgada, sería intentar satisfacer a todos por igual mediante un modelo único.

En las economías occidentales, sobre todo, parece que la tendencia es hacia un modelo con planteamientos que persiguen más el carácter predictivo de la información que el control de la entidad; observándose un claro retroceso de los sistemas contables de corte fiscal y de mera rendición de cuentas, ganando terreno aquéllos en los que impera el paradigma de utilidad.

A medida que se alcanza un determinado grado de desarrollo económico, y gana importancia el mercado de capitales, parece más evidente esta mutación de un modelo hacia el otro, induciendo a una mayor seguridad del inversor, lo que provoca, en cierta medida, un aliciente económico. Aunque, debe tenerse en cuenta el impacto económico que sufren las unidades económicas al introducir un cambio

de esta magnitud en el sistema contable; por lo que el balance final puede no ser tan favorable como cabría esperar en el corto plazo.

Pero sin duda alguna nuestro ordenamiento contable debía de cambiar en aras a generar una información contable más relevante y acorde con el panorama internacional, cuestión que se afrontó desde los mismos principios contables; principios que como el de prudencia valorativa, o el de precio de adquisición, se han visto forzados a tomar una dimensión distinta a la que tenían hasta ese momento. El mismo marco conceptual de AECA ya señala que la prioridad otorgada por el Código de Comercio al principio de prudencia debería ser interpretada ante idénticos niveles de fiabilidad y relevancia. Todo ello, para que esta relevancia sea una característica, que adquiriera un papel de mayor peso.

Criterios valorativos establecidos en el marco conceptual que apunta AECA, como eran el coste histórico, el valor actual neto, el coste de reposición, y el valor de realización, ayudados por unas estructuras más sólidas y fiables de los mercados, provocaron en el ámbito internacional que entraran en juego otros, como son el del valor razonable o el valor recuperable, cuya adaptación a nuestro sistema se mostraba hasta ese momento como una tarea difícil. Cuestión que con el tiempo, tal y como se verá más adelante se ha ido consiguiendo.

Es entonces cuando nuestro ordenamiento, por todo lo anterior, se adaptó a un marco conceptual que permitió una correcta implantación de la normativa contable internacional, revisándose conceptos tan básicos como la definición de activos y pasivos, ingresos y gastos, así como la importancia y forma de los estados de flujos de fondos, el estado de cambios de patrimonio neto y por supuesto los criterios de reconocimiento. Es en este momento cuando dejan de considerarse

como activos los hasta entonces denominados como los gastos a distribuir en varios ejercicios, por ejemplo los gastos por intereses diferidos o también como los de establecimiento, entre los que se incluían los de constitución, primer establecimiento o los de ampliación de capital. Lo mismo sucede en el caso de los pasivos con los ingresos a distribuir en varios ejercicios o, con las provisiones.

De este modo, por ejemplo, los gastos y los ingresos, de carácter extraordinario quedan relegados a lo puramente sorpresivo, pero además se ha producido una ampliación de su definición que recoja los efectos producidos por los nuevos criterios valorativos (plusvalías o minusvalías), revisándose consecuentemente tanto del principio de correlación de ingresos y gastos como el de prudencia valorativa. Por lo que estaremos ante un nuevo tipo de resultado, cuyo impacto en la utilidad de la información suministrada puede ser un aspecto interesante de evaluar; es decir, analizar la carga informativa que aporta este nuevo concepto de “resultado total”.

Pero la realidad económica se hace cada día más compleja, de forma que aparecen transacciones y hechos económicos a los que el modelo contable vigente hasta ese momento no era capaz de dar otra solución que su reflejo narrativo; como en el caso de determinados derivados financieros. Nos sumamos al pensamiento de autores como Gonzalo Angulo y Tua Pereda (2001), en el sentido de que lo expresado mediante notas es una *“información que el modelo contable no ha podido procesar”*.

Es en el año 2007, cuando se modificó toda la legislación mercantil española, de cara a buscar una armonización contable internacional, con la Ley 16/2007 de reforma mercantil en materia contable para su armonización

internacional con base en la normativa de la UE, modificándose igualmente el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas y la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada. Se aprueba también por RD1514/2007 el Plan General de Contabilidad (PGC) y por RD 1515/2007 el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

2.5. La evolución de la normativa contable española.

La información contable, como resultado del proceso de un sistema informativo, ha sido y es su propósito transmitir un conocimiento lo más perfecto posible de la situación económico-financiera de cualquier entidad, pero siempre que esté circunscrita a un marco legal gozará de características que le den mayor utilidad.

El sistema contable debe servir para cuantificar económicamente el desarrollo de cualquier actividad mercantil, basado en normas convenidas a priori, “los principios contables”, como expresan Pérez-Carballo y Vela Sastre (1997).

Todo ello nos lleva a afirmar que la información emanada de este sistema debe estar, no sólo dotada de una serie de características o requisitos para ser útil a los usuarios que la utilicen, como ya tendremos ocasión de analizar más adelante, sino también de un adecuado ordenamiento.

No obstante, la actividad legislativa ha tardado muchos años en regular a fondo la contabilidad de forma independiente al sistema tributario. En nuestro país, de hecho, no se puede hablar de una normativa contable, en toda la extensión del término, hasta entrados los años sesenta, si bien, todavía muy ligada al sistema fiscal no adquiere plena independencia hasta la promulgación del Plan General de Contabilidad de 1990. Aunque en otros países la crisis del 29 sirvió como aliciente a la aparición de numerosas normas, como ya hemos apuntado anteriormente.

En España, la reestructuración de la Comisión Central de Planificación Contable de 1965, y la creación de la Secretaría del Plan por Orden 25 de septiembre de 1971 dan lugar al Plan General de Contabilidad aprobado por Decreto 530/1973 de 22 de febrero. Plan que supuso un cambio en la forma de actuar de no pocas empresas. Todo esto, junto con los preceptos legales marcados por las Leyes de Sociedades Anónimas y de Responsabilidad Limitada de los años cincuenta, así como la reforma en 1973 del Código de Comercio de 1885, marcan las pautas en la década de los setenta.

Es a finales de la década citada, concretamente en 1979, cuando aparece en este escenario la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), dando a la disciplina contable una visión desde el ámbito profesional que contribuyó a llenar importantes vacíos normativos. Es también en 1976 cuando se constituye el Instituto de Planificación Contable cuya aportación también fue de vital importancia, cuyas funciones serían asumidas años más tarde por el actual Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

Sin embargo, es en los ochenta cuando nuestro país lleva acabó las principales reformas en la materia que nos ocupa, en 1988 se aprueba la Ley de Auditoría de Cuentas y se crea el mencionado Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), entra en vigor un año más tarde la Ley 19/1989 de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la CEE en materia de sociedades, lo que supuso el detonante para aprobación del actual Plan General de Contabilidad (Real Decreto 1643/1990 de 20 de diciembre). Además y como ya tendremos ocasión de observar en el esquema que se muestra seguidamente, fue en el año 2007 cuando se promulgó la Ley 16/2007 que con las modificaciones legislativas que ésta provocó se ha conseguido una práctica

equiparación entre la normativa contable española y la internacional. A excepción de algunas normas concretas.

Siguiendo lo publicado por Ana M^a Martínez-Pina García (2014), podemos mostrar un resumen sobre la evolución de la normalización contable en España, en el que se expresan tanto las normas que fueron más relevantes en su época como los objetivos perseguidos con su promulgación (aunque algunas de ellas estén modificadas o derogadas en la actualidad).

A) Hasta 1973:

- Las primeras normas contables escritas datan del siglo XVI, se trata de las pragmáticas de Cigales (1549) y de Madrid (1552) a través de las cuales se impuso a todos los mercaderes y banqueros residentes en los reinos de España, la obligación de llevar libros de cuentas (Diario y Mayor) por el método de partida doble. Progresivamente fueron modificándose tales normas al intensificarse las necesidades que en cuanto a información tenían los comerciantes y también en cuanto a nuevos procesos que los reguladores deciden controlar.
- En 1885 se aprueba el Código de Comercio que ha sido sucesivamente modificado hasta el momento actual. Con esta norma y la aparición a mediados del siglo XX de diferentes figuras jurídicas, lo que se exige ahora a la contabilidad es la protección del propio comerciante, de los socios en el caso de sociedades mercantiles, de los acreedores, de los trabajadores, y también del Estado. Se aprueba la Ley de sociedades anónimas en 1951 y la Ley de sociedades de responsabilidad limitada en 1953.
- En 1973 se modifica el Código de Comercio (Ley 16/1973) y se aprueba el Plan General de Contabilidad (Decreto 530/1973) si bien era de aplicación

voluntaria para las empresas. Dicho Plan se fue convirtiendo en obligatorio para las empresas que se acogieron a las ventajas fiscales que supusieron las leyes de regularización y actualización de balances en 1964, convirtiéndose prácticamente de aplicación obligatoria.

B) Desde el año 1973 hasta el momento actual.

- Se modificó el PGC de 1973 con la incorporación del Grupo 9 en 1978, se creó AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas).
- Desde la promulgación del Plan General de Contabilidad de 1973 hasta el actual Plan General de 2007 se han promulgado diferentes normas, pero en la mayor parte de los casos impregnadas todas ellas por un desarrollo normativo a nivel internacional del que también España se hace eco. Un hito importante en este sentido fue la incorporación del país a la entonces Comunidad Económica Europea (1985).
- Se aprueba la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas.
- Se aprueba la Ley 19/1989 de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas comunitarias en materia de sociedades, modificándose tanto el Código de Comercio como la Ley de Sociedades Anónimas (Real Decreto Ley 1564/1989) y la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (1995).
- En 1990 se aprueba el Plan General de Contabilidad producto de la modificación de la legislación mercantil producida en esta época.
- Se aprueba la Ley 16/2007 de reforma mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la

UE, modificándose igualmente el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas y la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada. Esta nueva normativa provoca algunas novedades importantes, algunas de las cuales se muestran seguidamente:

- La incorporación del Estado de Cambios de Patrimonio Neto (ECPN) y del Estado de Flujos de Efectivo (EFE) como nuevas cuentas anuales.
 - El registro contable de las operaciones se atenderá no sólo a la forma jurídica sino también a la realidad económica de las operaciones.
 - El principio de prudencia se coloca a pie de igualdad con el resto de los principios contables.
 - Se incluye el criterio de valor razonable en la valoración de ciertos activos financieros y de algunos otros elementos patrimoniales.
 - El fondo de comercio deja de amortizarse contablemente, si bien se obliga a la realización, con carácter anual, de un test por deterioro.
- Se aprueba por Real Decreto 1514/2007 el Plan General de Contabilidad (PGC) y por Real Decreto 1515/2007 el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGCPYES) y también se aprueban los criterios contables para las microempresas, por los que se regula la contabilización de operaciones tales como el arrendamiento financiero y el impuesto sobre sociedades de este tipo de empresa.

- En 2010 se aprueban las Normas para la formulación de las cuentas consolidadas en el Real Decreto 1159/2010.
- En 2010 y 2011 se aprobaron adaptaciones sectoriales como la de sociedades cooperativas (EHA/3360/2010), la de empresas concesionarias de infraestructuras públicas (EHA/3362/2010) y también la de entidades sin fines lucrativos (Real Decreto 1491/2011).

Toda la normativa mencionada entraña aspectos tan importantes como el depósito de las Cuentas Anuales o la obligación de auditoría, según su tamaño, de determinadas empresas.

La mencionada ley 19/1989 modificó el Código de Comercio introduciendo nuevas referencias en materia de contabilidad, nos referimos en concreto a principios contables y grupos de sociedades, provocando la aprobación del Real Decreto 1815/1991 que regula la formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, obligatoria por primera vez en nuestro país.

Por su parte AECA, ha seguido cubriendo diversos huecos de la normativa contable tan relevantes como las pautas para la elaboración del estado de tesorería, o el tratamiento de derivados financieros.

En el momento actual la contabilidad se caracteriza por una marcada preocupación por la normativa internacional, a la vez que el prestigio y fiabilidad de las pronunciations de diversas asociaciones cobra cada día más relevancia. Destacable es el papel realizado por el IASB, el International Organization of Securities Commission (IOSCO), el FASB y las propias Comisiones de Valores nacionales.

2.6. La información contable.

La contabilidad como sistema informativo ha de dar una correcta imagen, con proyección social, y que atañe de forma cada vez más sustancial al proceso de toma de decisiones, necesariamente ha de estar revestida de una serie de características que le doten de la utilidad necesaria. Utilidad que puede entenderse desde muy distintas ópticas en función del prisma de quién sea el usuario de la información suministrada, siendo la objetividad un aspecto sustancial de ésta. Objetividad que se consigue, a nuestro entender, a través del establecimiento de un consenso común y de la existencia de un marco conceptual y normativo.

2.6.1. La necesidad de información contable.

En un principio la información requerida de la actividad económica era el simple registro de los productos comercializados y del dinero entregado o recibido. Posteriormente el desarrollo de esta actividad y la aparición de la noción de capital productivo –según la cual la actividad económica desarrollada debe permitir crear un excedente de capital que pueda ser reutilizado- y el desarrollo conjunto de las operaciones de crédito, propiciaron las bases para un sistema contable más complejo.

Así, surge la necesidad de tener constancia de las pertenencias de las personas, de los bienes poseídos, pero también de los créditos conseguidos y otorgados y del excedente obtenido en las actividades y las relaciones habidas entre ellos; en lo que fue el embrión de la partida doble que desde que fue

enunciada en el s. XIV, si bien enriquecida en aspectos técnicos, no ha sufrido cambios fundamentales.

El desarrollo y crecimiento de la empresa, con la aparición de aportantes externos de capital hizo precisa una separación entre capital como recursos aportados y las rentas obtenidas, así como unos principios sobre el cálculo del resultado a fin de tener información que permitiese el mantenimiento del capital como factor productivo y su remuneración.

Finalmente, el desarrollo de la empresa hizo necesario las aportaciones de numerosos inversores y la creciente complejidad de las operaciones financieras ha atribuido a la contabilidad un papel de fuente de información a terceros, no solo propietarios; sirviéndose, para manifestar y difundir esta información, de los estados financieros, que para el cumplimiento de estas tareas han de ser claros, comprensibles y verificables.

Ya con la revolución industrial y la creciente complejidad de los procesos productivos se acentuaron las necesidades internas de información para el cálculo y determinación de los costes por lo que la contabilidad industrial (contabilidad analítica o de costes) vino a completar, integrándose con ellos, los registros contables, lo que permite a la contabilidad incrementar su utilidad como sistema de información y como instrumento para la toma de decisiones.

2.6.2. Requisitos de la información contable.

El propio Plan General de Contabilidad de 1990, en su parte introductoria, establecía una serie de características que debía reunir la información contenida en las cuentas anuales, expresando que ésta debía ser comprensible, relevante, fiable,

comparable y oportuna. Ya en el PGC de 2007 se matiza y se perfeccionan dichos requisitos.

Por su parte, organizaciones y asociaciones, tanto nacionales como internacionales, también han estipulado una serie de características básicas que debe reunir la información suministrada por el sistema contable. Ejemplo de esto, es el caso de AECA, que establece como características de la información contable la identificabilidad, oportunidad, claridad, relevancia, razonabilidad, economicidad, imparcialidad, objetividad, y verificabilidad.

Requisitos que, en todos los casos, están fundados, principalmente, en la presunción de dos principios, el de empresa en funcionamiento y, el de devengo.

El Statement of Financial Concepts número dos, del FASB (Financial Accounting Standards Board) jerarquiza estas cualidades, al igual que lo hace AECA, para la que son básicas las características de la relevancia y fiabilidad pero sujetas o condicionadas por las de oportunidad, razonabilidad y economicidad.

No obstante el IASB, en su documento conceptual emitido en 1989, establece cuatro características básicas: relevancia y fiabilidad, añadiendo la comparabilidad y comprensibilidad; no pareciendo tener en cuenta las distintas interrelaciones existentes entre las distintas características, pudiendo asegurarse que AECA, en sus consideraciones finales al respecto, resulta más consistente.

Lo que podemos preguntarnos es si efectivamente el cumplimiento de estos requisitos junto con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados contribuye a satisfacer las necesidades de los usuarios de la contabilidad. Pero

aunque existan distintas opiniones lo cierto es que así es como se entiende por todas las instituciones emisoras de normas contables.

Según esta misma asociación, la información financiera y por extensión la contable ha de ser útil cuanto menos para evaluar tanto el comportamiento económico-financiero de la entidad como la capacidad de mantener sus recursos fijos y circulantes, obtener, y remunerar la financiación obtenida de forma adecuada.

En la Introducción del PGC de 2007 se recogen las características que ha de cumplir la información contenida en las cuentas anuales redactadas por las empresas, estableciendo que la misma ha de ser relevante y fiable. Resulta evidente que tales características son las mismas que se establecen por el IASB. Fijándose que será *relevante* cuando la misma es útil para la toma de decisiones económicas, es decir, cuando la misma ayuda a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien cuando la misma ayuda a confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente. Añadiéndose que en particular, para cumplir con este requisito, las cuentas anuales deben mostrar adecuadamente los riesgos a los que se enfrenta la empresa. Por su parte se recoge que la información es fiable cuando está libre de errores materiales y es neutral, es decir, está libre de sesgos, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar.

Una cualidad derivada de la fiabilidad es la integridad, que se alcanza cuando la información financiera contiene, de forma completa, todos los datos que pueden influir en la toma de decisiones, sin ninguna omisión de información significativa.

Adicionalmente, se añade que la información financiera debe cumplir con las cualidades de comparabilidad y claridad. La comparabilidad, que debe extenderse tanto a las cuentas anuales de una empresa en el tiempo como a las de diferentes empresas en el mismo momento y para el mismo periodo de tiempo, debe permitir contrastar la situación y rentabilidad de las empresas, e implica un tratamiento similar para las transacciones y demás sucesos económicos que se producen en circunstancias parecidas. Por su parte, la claridad implica que, sobre la base de un razonable conocimiento de las actividades económicas, la contabilidad y las finanzas empresariales, los usuarios de las cuentas anuales, mediante un examen diligente de la información suministrada, puedan formarse juicios que les faciliten la toma de decisiones.

2.6.3. Los usuarios de la información contable

Un aspecto que siempre ha sido objeto de estudio cuando se ha tratado de analizar la información contable es el de establecer a quién va dirigida la misma, en definitiva quiénes son usuarios de esta información. Aunque quizá sería conveniente discernir entre puntualmente interesados en la información contable que emiten las empresas y, usuarios habituales de la misma. Nuestro propio Plan General de Contabilidad indica que *“las cuentas anuales constituyen la información que necesariamente debe ser accesible a una pluralidad de agentes económicos y sociales, interesados en la situación presente y futura de determinadas sociedades, entre los cuales se encuentran: accionistas, acreedores, trabajadores, Administración Pública e incluso competidores”*; en lo que podríamos considerar una aproximación a clasificar los usuarios de la contabilidad.

Esta inquietud se ha plasmado incluso en alguna definición de la contabilidad, en la que es considerada como un sistema de análisis económico-financiero que tiene como objetivo proporcionar información a aquellos sujetos a los que les pueda ser de utilidad.

Probablemente para definir quién es usuario de la contabilidad, y proceder a su clasificación, sea necesario fijarse en la utilidad que obtiene, o espera obtener de ella. Si tenemos en cuenta el simple derecho a recibir u obtener información, debido a una implicación más o menos directa en el desarrollo de la vida empresarial, diríamos que la sociedad en general constituye un usuario, dada la dinámica económica de nuestros días. Si por el contrario, son usuarios los que hacen de la información que suministra la contabilidad un uso cotidiano con una implicación económica directa, la lista se reduce.

Uno de los factores que influyen en la información que obligatoriamente han de suministrar las empresas, es el entorno económico en el que se desenvuelven, pero dicha influencia no es directa sino que viene dada a través de la utilidad que demanda el usuario.

Como pone de manifiesto Gabás (1991: 53) se podría establecer incluso un orden de prelación de los usuarios en función del país de que se trate; así en el ámbito norteamericano el accionista, actual o futuro, es considerado como primordial, mientras que en la escena europea la inclinación es más hacia el prestamista o acreedor. Sin duda, propiciado esto por el diferente desarrollo del mercado bursátil en uno y otro entorno económico. Por lo tanto la información contable debe elaborarse de acuerdo con unos objetivos que, como afirma Morala Gómez (1996), dependen del entorno y del tipo de usuario.

La literatura recoge varias clasificaciones de usuarios de la información contable, por ejemplo, en función de la pertenencia, o no, al entorno de la empresa, existiendo entonces usuarios internos (consejo de administración, empleados, accionistas...) y externos (clientes, proveedores, competidores...).

Pueden realizarse otras muy diferentes clasificaciones de los usuarios de la información contable, como los que tienen poder de intervención sobre ella y los que no. Dentro del primer grupo están los directivos, auditores, administración tributaria, etc., y dentro del segundo los inversores, analistas, prestamistas, clientes, trabajadores etc. Otra sería la de aquéllos que tienen interés económico directo en la información y los que no, como elaboradores de estadísticas, prensa, investigadores etc.

Las principales clases de usuarios, tal y como recoge, el Marco Conceptual del IASB, de los estados financieros son los inversores actuales y potenciales, los empleados, prestamistas, proveedores y otros acreedores comerciales, los clientes, los gobiernos y sus agencias, y el cómo no, también el público en general. Todas esas categorías de usuarios confían en los estados financieros para ayudarles a toma decisiones (Párrafo 9 del Marco Conceptual).

En este mismo Marco conceptual también concluye que dado que los inversores son proveedores de capital de riesgo para la empresa, los estados financieros que satisfacen sus necesidades también dejarán satisfechas la mayoría de las necesidades de información de los otros usuarios. Común a todos esos grupos de usuarios es su interés en la capacidad de la empresa para generar efectivo y equivalentes de efectivo, así como la oportunidad y certeza de esos flujos de efectivo futuros (Párrafo 10 del Marco Conceptual).

Este Marco conceptual observa que los estados financieros no pueden proveer toda la información que los usuarios pueden necesitar para tomar decisiones económicas. Por un lado, los estados financieros muestran los efectos financieros de eventos y transacciones pasados, mientras que las decisiones que la mayoría de los usuarios de los estados financieros toman se relacionan con el futuro. Además, los estados financieros proveen solamente una cantidad limitada de la información no-financiera que necesitan los usuarios de los estados financieros.

Si bien todas las necesidades de información de esos grupos de usuarios no pueden ser satisfechas por los estados financieros, hay necesidades de información que son comunes a todos los usuarios, y los estados financieros de propósito general se focalizan en satisfacer esas necesidades.

Una de las clasificaciones con las que se puede estar más de acuerdo, por ser bastante aséptica, es la que establece el IASB, que en su *“Marco conceptual para la elaboración y presentación de estados financieros”* distingue entre dos grandes grupos de usuarios de la información contable, los propietarios y terceros. A su vez, dentro de estos dos grupos, realiza una clasificación de quienes utilizan esta información en función del interés que tienen en ella. Los *propietarios* tendrán un interés basado sobre todo en lo útil que les pueda ser esta información para la gestión, planificación, y control de la empresa, o bien para buscar alternativas de inversión más rentables. En el caso de los *terceros*, los intereses son más variados, pueden ir desde evaluar la estabilidad y promoción de los puestos de trabajo, en caso de los trabajadores, hasta valorar la garantía de la empresa, caso de los inversores y entidades financieras. Y en un entorno, todavía más cercano, los deudores y acreedores comerciales querrán evaluar, sobre todo, la continuidad y

solvencia de la empresa. Los competidores, buscan una ayuda para definir su propia estrategia. También el Estado, en función del sistema tributario implantado, tiene un claro interés en la información contable.

En todo caso, lo que interesa de los usuarios de la información contable no es otra cosa que el conocimiento de sus intereses en la misma para atender sus necesidades, lo que en definitiva debe ser el objetivo de la contabilidad. De hecho, se podría decir que el usuario principal es la sociedad en general, dada la gran dimensión de muchas empresas actuales y el grado de implicación estatal en su actividad. Cobra entonces relevancia determinar qué parte de la información contable ha de ser pública y cual debe circunscribirse al uso exclusivo de la empresa en su gestión.

2.6.4. Carencias de la información contable

No son nuevas las críticas que, en forma de demanda, han realizado los usuarios de la información contable sobre los estados financieros. Críticas que se acentúan sobre todo en épocas de turbulencias o crisis en los mercados de valores, como sucediera en los años treinta o más recientemente en 2008, la crisis financiera que se desató debido al colapso de la burbuja inmobiliaria en Estados Unidos y la quiebra de Lehman Brothers. Por no mencionar la desconfianza que surge cuando empresas de grandes dimensiones son descubiertas en lo que se constituye fraude contable, en ocasiones con la aquiescencia de los organismos que debían velar e impedir estas prácticas fraudulentas, que se reproducen de forma periódica sin que la experiencia en pasados sucesos parezca servir para impedir fraudes posteriores.

De hecho en 1991, en Estados Unidos, surge la iniciativa de elaborar un informe referido a la información suministrada por las empresas por parte del American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), el resultado se materializó en el llamado "Informe Jenkins", que ve la luz definitivamente en 1994. En este informe se ponen de manifiesto las limitaciones que los usuarios profesionales de la contabilidad ven en la información suministrada por las grandes empresas. Dos de estas limitaciones se traducen en la demanda de información por segmentos de actividad y de informes intermedios (trimestrales como mínimo). Consecuencia lógica si se piensa que la unidad más adecuada de análisis en la gran empresa debe ser el segmento de actividad.

Pero quizá, la conclusión más sorprendente, que en dicho informe se pone de manifiesto, sea la escasa importancia que determinados usuarios de la información contable dan a la valoración de intangibles, o a la alternativa de utilizar métodos de valoración distintos a los de coste histórico, aspectos que inquietan a no pocos investigadores de la contabilidad.

De hecho, parece abrirse una nueva vía de investigación en cuanto a la valoración de intangibles se refiere, motivada por estudios como el de Lev (1996), que alcanzan una relevancia que supera el ámbito académico, poniendo de manifiesto la alejada imagen mostrada por las cuentas anuales respecto de la que tiene el mercado para una misma entidad económica. Grandes compañías internacionales inmersas en el ámbito de las telecomunicaciones, y otras que aplican en sus procesos productivos alta tecnología, ven cómo su valor de mercado supone varias veces el reflejado a través de su contabilidad. Otras, que por el contrario aplican técnicas de fabricación más elementales, pero que basan su negocio en técnicas de marketing, o en disponer de una marca mundialmente

conocida, la contabilidad permite que no se ponga de manifiesto el valor otorgado por su imagen.

Es obvio que, cada vez más, las cuentas anuales deben adaptarse a un entorno cuya complejidad está en expansión, de no ser así se corre el peligro de que, como afirma Cañibano (1998: 445-455), *“si su capacidad representativa de la realidad económica sigue decreciendo, los inversores acabarán haciendo caso omiso de ellas a la hora de adoptar sus decisiones, amparando su criterio en otras bases de información de distinta naturaleza”*.

Pero en cualquier caso, aunque a lo mejor no están regulados todos los hechos económicos que podrían acontecer en una empresa, lo que es claro es que lo que se ha de considerar es que ni la contabilidad en si misma ni desde luego las normas emitidas por los distintos reguladores producen el fraude de una empresa, en tal sentido no se puede olvidar que la contabilidad y los distintos informes redactados son realizados por seres humanos que son los que pueden hacer o no un mal uso de dichas normas que en definitiva es lo que provocaría el fraude.

2.6.5. La utilidad de la información contable.

La información contable debe servir para la toma de decisiones a sus usuarios, sin embargo, es cuestionable que los estados financieros tradicionales y en concreto las Cuentas Anuales sean suficientes de cara a la toma de decisiones de inversión, aunque sin duda sean una parte necesaria.

En el caso concreto de la utilidad dada a este tipo de información por parte de analistas de inversiones las cosas parecen estar definidas. Como demuestra García Díez (1992), encuestando a sociedades y agencias de valores miembros de

alguna Bolsa española (o de varias), la mayoría de ellos opinaba que los estados financieros tradicionales tenían una utilidad limitada, pero en ningún momento parece cuestionarse la utilidad de los mismos. Dentro de las cuentas anuales el componente de mayor valoración es la cuenta de pérdidas y ganancias, para este tipo de usuarios. Otros estados contables a los que se atribuye una utilidad cada vez mayor son los estados de origen y aplicación de fondos, el de cash-flow, el de valor añadido y estados de carácter previsional. También en el mencionado trabajo se pone de manifiesto la importancia nada despreciable que se otorga a los informes de auditoría y de gestión, así como a los datos sectoriales.

Otra información cada vez más demandada es la de carácter sectorial y la segmentada, sobre todo por parte de los inversores bursátiles, quizá los más exigentes con la contabilidad.

No es poca la importancia concedida a la información contable segmentada. Así el IASB en su "Segment Reporting" señala como objetivo de este documento el de ayudar en la gestión de la empresa, así como mejorar la evaluación de riesgos y rentabilidades para obtener juicios lo más justos posibles sobre la situación de la misma. Sin embargo la normativa española se ciñe, en cuanto a la información segmentada se refiere, al mero desglose del importe neto de cifra de negocios, en el formato normal de la memoria y, siempre y cuando esto no ocasione ningún tipo de perjuicio a la empresa. En cuanto al perjuicio que puede ocasionarse por la emisión de información de determinada rama de actividad, puede argumentarse que esta información no ha de ser más nociva que la que emite una empresa que desarrolla una única actividad, como señala el propio IASB.

Como ya se ha indicado en párrafos anteriores, una de las características o requisitos que debe reunir la información contable es la de oportunidad. Varias son las causas por las que la información, que por prescripción legal, vienen obligadas a presentar las empresas, puede carecer de este don de oportunidad. Tanto considerar dilatado el espacio temporal de un año, como excesivo, el plazo que se concede desde el cierre del ejercicio económico hasta el depósito y publicación de las cuentas anuales, son circunstancias que por si mismas pueden justificar la existencia de la información contable intermedia. Varios estudios como el de Berry, Citron, y Jarvis (1987), o el López Gracia (1992) quien analiza su capacidad predictiva, han demostrado la importancia que tiene la evaluación de la información intermedia a que nos estamos refiriendo.

La legislación española, hace escasa alusión a la elaboración de información contable intermedia. En concreto, el Plan General de Contabilidad en su norma 12ª para la elaboración de cuentas anuales establece que *“los estados financieros intermedios se presentarán con la forma y los criterios establecidos para las cuentas anuales; a estos efectos se formularán sin que tengan reflejo alguno en contabilidad, por lo cual, en su caso, se anularán las anotaciones contables eventualmente efectuadas para la realización de dichos estados financieros”*. También se menciona en el apartado 3º de la Memoria que, cuando exista reparto de dividendos a cuenta, se adjunte un estado previsional que refrende la liquidez suficiente, preceptiva para dicho reparto. Consecuencia, este apartado, de lo indicado en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas en su artículo 216, donde se expresa que *“ los administradores formularán un estado contable en el que se ponga de manifiesto que existe liquidez suficiente para la distribución”*, así

como que *“la cantidad a distribuir no podrá exceder de la cuantía de los resultados obtenidos desde el fin del último ejercicio...”*.

No obstante, la máxima inquietud en cuanto a información contable intermedia se refiere a la ha demostrado el mercado de valores. En la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, se establece la obligatoriedad de publicar determinada información para las entidades que emiten valores admitidos a negociación en algún mercado secundario oficial; así en el segundo párrafo de su artículo 35, (cuya nueva redacción ha sido dada en la Ley 37/1998, de 16 de noviembre) menciona que *“...deberán hacer público con carácter trimestral un avance de sus resultados y otras informaciones relevantes. En todo caso, con carácter semestral, harán públicos sus estados financieros complementarios, con un detalle similar al requerido para sus estados anuales”*.

En la esfera internacional, en las normas emitidas por el IASB, también se presta atención a la información contable intermedia. Siendo vigente, a partir de enero de 1999, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) número 34 pone de manifiesto la identificación de los principios rectores, así como el contenido mínimo, que han de guiar la elaboración de estados financieros intermedios. Sin duda esta inquietud llevará a que la normativa contable de muchos países experimente una evolución, en el sentido de fijar el contenido y pautas a seguir en la confección de informes intermedios.

2.7. La Contabilidad de las PYMES y también de las grandes empresas

Se ha planteado en numerosas ocasiones la cuestión de, si la normativa contable y, por ende, la información que se proporciona, debe diferenciar entre empresas por razón del tamaño. Como afirma Moneva (1993) o Murray y Johnson (1983), existen múltiples argumentos para discernir entre la normativa reguladora de la información contable a emitir por las pequeñas y medianas empresas, por un lado, y de las grandes por otro. Aunque cualquier otra clasificación sea igual de válida, cosa que no se trata de discutir ahora, los argumentos para instaurar este tipo de diferenciación pueden agruparse fundamentalmente en tres:

- a) Debido al propio tamaño de la empresa; dado que su relación con el entorno económico es distinta, además de existir en múltiples ocasiones un vínculo entre propiedad y gerencia (caso de la PYME). También, debido, a que las transacciones realizadas por las empresas de reducida dimensión son de una complejidad inferior.
- b) Existen también diferentes usuarios de la información. El abanico de usuarios de la información contable en el ámbito de las grandes corporaciones es superior al de las pequeñas; de hecho en la gran empresa se emite información en muchas ocasiones orientada hacia el inversor o accionista. Además, los modelos de decisión utilizados suelen ser distintos. La información adicional a la contable, por otro lado, suele adquirir otra relevancia (más significativa) en el caso de la gran empresa. En el caso de

la PYME, los usuarios prioritarios son la Hacienda Pública y la gerencia, sin olvidar en ningún caso el colectivo salarial.

- c) Otro factor a tener en cuenta es el del coste de elaboración de la información contable, que en el caso de la pequeña empresa al tener en su componente de oportunidad una magnitud superior es sin duda más elevado. La característica de economicidad corre un riesgo mayor que en las empresas de dimensiones más elevadas.

Cualquiera de los argumentos expuestos, es suficiente para considerar que la información obligatoria a emitir, por parte de uno y otro tipo de empresa, sea distinta.

En el caso español sí que se ha optado por diferenciar entre normativa contable para PYMES al redactar en 2007 el PGC en dos versiones uno para las pequeñas y medianas empresas y otro para el resto de compañías²². Asimismo, se recoge, para las compañías que se ha dado en denominar “microempresas”²³ y que se acojan al PGCPYMES la posibilidad de contabilizar dos operaciones, como son el arrendamiento financiero y el impuesto sobre beneficios de un modo más fácil, esto es en el primer caso como si se tratara de un arrendamiento operativo, y en el

²² El PGCPYMES, siendo de aplicación voluntaria, podrá ser seguido por aquellas empresas que cumplan durante dos años consecutivos, dos de los requisitos exigidos para redactar en versión abreviada el balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria, estos son: suma de activo no superior a cuatro millones de euros, el importe de cifra de negocio que no exceda de ocho millones y el número medio de empleados, durante el último ejercicio, que no sobrepase los cincuenta empleados. Ley de Apoyo a los Emprendedores (Ley 14/2013).

²³ Podrán acogerse al régimen de microempresas aquellas compañías que aplicando el PGCPYMES cumplan durante dos años consecutivos dos de los siguientes requisitos: suma de activo no superior al millón de euros, cifra de negocio que no alcance los dos millones de euros y que el número medio de trabajadores no exceda, durante el último ejercicio económico, los diez empleados.

segundo siguiendo el criterio de cuota a pagar, lo que sin duda dulcifica mucho a este tipo de empresas la aplicación de la normativa contable.

En igual sentido se ha pronunciado el IASB, si bien en este caso se identifican a las pequeñas y medianas empresas con un criterio diferente, sin tener en cuenta suma de activo, cifra de negocio o número de empleados. Así en la sección 1, apartado 1.1, 1.2 y 1.3 se recoge que las pequeñas y medianas entidades son entidades que:

- a) no tienen obligación pública de rendir cuentas, y
- b) publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos. Así se apunta que constituyen como ejemplos de usuarios externos los propietarios que no están implicados en la gestión del negocio, los acreedores actuales o potenciales y las agencias de calificación crediticia.

Matizándo que una entidad tiene obligación pública de rendir cuentas si:

- a) sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en un mercado público o están en proceso de emitir estos instrumentos para negociarse en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado fuera de la bolsa de valores, incluyendo mercados locales o regionales), o
- b) una de sus principales actividades es mantener activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros. Este suele ser el caso de los bancos, las cooperativas de crédito, las compañías de seguros, los intermediarios de bolsa, los fondos de inversión y los bancos de inversión.

2.8. La Contabilidad y la comunicación

Una vez revisados, en estos primeros capítulos, los fundamentos conceptuales y descriptivos de la Contabilidad, su consideración como ciencia: describiendo las características, objetivos y fines pretendidos; llegamos a la conclusión que una de las funciones principales de la Contabilidad es proporcionar información. Esta información se elabora atendiendo a los postulados, principios y directrices establecidos a nivel teórico, proporcionando el sustrato necesario para que el profesional contable elabore información válida, con garantías suficientes para el usuario en su toma de decisiones. Parece adecuado preguntarse por la posible influencia que pudiera tener en la misma contabilidad planteamientos teóricos inicialmente alejados de la misma pero que pudieran estar relacionados ya que también se centran en ofrecer información.

Por ejemplo, Jakobson y sus teorías sobre las funciones del lenguaje son adecuadas para darnos cuenta de la importancia de los seis elementos claves que intervienen en la comunicación: emisor, receptor, mensaje, canal, código y contexto (Jakobson y Halle, 1956). En una primera aproximación a la obra de Jakobson, que inicia los estudios de comunicación tan importantes hoy en día, (ejemplo de esta importancia actual, es el hecho de que Elsevier, editorial de reconocido prestigio en campos diversos, también contables; edita la revista especializada "*Language and Communication*", que goza de gran prestigio internacional)-; puede hacerse analizando el papel de los gabinetes de comunicación de empresas y partidos políticos, se desprende que cualquier documento contable puede analizarse de

acuerdo con las funciones del lenguaje, cada una de las cuales se centra en valorar la importancia de cada elemento que interviene en la comunicación.

Por ejemplo, el caso "Enron" llevó al gran público los peligros asociados a la contabilidad creativa –cualquier experto contable era conocedor de los peligros potenciales de dichas prácticas contables. Esto ocurrió una vez que el proceso comunicativo salió del canal tradicional (los balances de Enron con información para expertos, accionistas y órganos regulatorios) y empezó a aparecer en periódicos y revistas. En estos nuevos canales participaban elementos diferentes que pusieron de manifiesto algo más que el valor referencial del balance; indicaron que había habido un delito y que tal delito había sido ocultado de una manera intencionada. El cambio en la función del lenguaje y en la importancia de cada uno de los elementos participantes tuvo consecuencias importantes que afectaron a la Contabilidad, no a su esencia o su naturaleza, pero sí a sus procesos.

De forma similar podemos señalar el valor de planteamientos etnolingüísticos como la llamada hipótesis de Sapir y Worf (Whorf, 1956) que, dicho de forma sucinta, establece que existe una relación entre las categorías gramaticales del lenguaje de una persona y la forma en la que dicha persona conceptualiza la realidad. Existe un cierto consenso académico sobre la viabilidad de la versión "débil" de dicha hipótesis, algo que ya ha sido señalado en un buen número de contribuciones en todos los ámbitos académicos, incluyendo el de la contabilidad (Belkaoui,1978; Marcelino, 2013). Una de las más claras es la realizada por Gill (2009) que continúa una tradición académica, especialmente visible en el mundo anglosajón, centrada en analizar el papel que desempeñan elementos como la metáfora, la metonimia y otras figuras retóricas en la información contable.

Gill (2009) recuerda que para Whorf la existencia del relativismo lingüístico defendido por la hipótesis se traduce en diferencias en cuanto a las prioridades de cada organismo encargado de regular la normativa contable y, asimismo, en diferencias importantes observadas en el tratamiento que cada experto contable da a su actos. Es por ello que la hipótesis de Sapir y Whorf le sirve a Gill para reclamar una mayor estandarización y simplificación contable, es decir para indicar que necesitamos algo más (y mejor) que el lenguaje críptico e ilegible de muchos documentos contables, especialmente cuando los mismos van también destinados a un público tan diverso como pueden ser los accionistas, empleados, potenciales inversores, ... Quizás una mayor comprensión del lenguaje contable a niveles de legos en conocimientos contables, hubiera evitado la connivencia de Arthur Andersen en el fraude de Enron. Los informes de auditoría contenían información sobre la situación irregular de la compañía pero era preciso saber leerlos.

En resumen podemos decir que desde la década de 1960 diversos investigadores han señalado que el concepto de *comunicación* comprende tres elementos interrelacionados entre sí (ver un resumen en Milroy y Gordon, 2008): (a) *un código* (que pueden ser, las palabras del lenguaje ordinario, o la cuenta de resultados de una empresa; (b) *un objetivo*, (informar de un hecho o comunicar en un informe de auditoría la situación patrimonial de una empresa; (c) *un destinatario*, que puede ser muy diferente, por múltiples circunstancias, elementos del entorno: por ejemplo, atendiendo a su nivel de especialización, de interés, de lengua materna, de tradición cultural, etc.

Estos tres elementos se manifiestan de forma diversa según sea la función comunicativa dominante de la comunicación. Por ejemplo, el balance de una empresa ofrece una información clara y concreta para un experto contable; dicho

código, sin embargo, apenas ofrece información a un periodista que quiera investigar la situación y composición patrimonial de una empresa que se convierte en “noticia” por haberse declarado en quiebra.

Lo que acabamos de señalar es importante para nuestra tesis en tanto en cuanto ofrece un marco teórico al cambio experimentado por el concepto de información contable que, desde hace varias décadas, debe *necesariamente* atender a las necesidades de un número mayor y más diverso de usuarios, con propósitos diferentes, aún manteniendo un propósito de utilidad para la toma de decisiones. O dicho con otras palabras, el concepto de comunicación ha ido modificando poco a poco el concepto de obra de referencia, dando lugar, como veremos más adelante, a propuestas que defienden que cada obra de referencia, (por ejemplo, en nuestro caso, cada diccionario); debe atender a estos tres elementos esenciales de una forma coherente, lo que, entre otras cosas, justifica que un diccionario especializado pueda tener una Introducción Sistemática que haría las veces de manual explicativo de los conceptos de un campo del conocimiento de una forma más clara, ordenada y adecuada para el lego de lo que lo hace el artículo tradicional del diccionario.

CAPITULO 3
LA COMUNICACIÓN ESPECIALIZADA

Es preciso tener bien en claro esta verdad universal: sean lo que fueren las "cosas", sólo pueden ingresar en el mundo de la comunicación y del significado merced a sus nombres, sus cualidades y sus atributos.

Gregory Bateson

3.1. Introducción. Cuestiones previas

Asistimos indudablemente a un momento histórico, que viene marcado por la necesidad de conjugar una serie de necesidades surgidas al amparo de los desarrollos científicos y los cambios económicos. En este contexto, que adquiere una personalidad propia en la segunda mitad del siglo XX, se desarrolla el concepto de *comunicación especializada*, término más amplio que el concepto lingüístico de *lenguajes de especialidad*, o *lenguajes para fines específicos* [*Language for Specific Purposes* (LSP)], término que venía siendo utilizado desde su propuesta en la década de los 60 (Hoffmann, 1979).

Considerando los avances científicos y tecnológicos y el alto grado de especialización que su inherente complejidad propicia, el concepto de comunicación especializada tiene unos límites borrosos, en tanto en cuanto no hay una única visión, ya que puede analizarse desde perspectivas cognitivas diversas, por ejemplo, desde un punto de vista lingüístico, o social, o también tecnológico. Pero si existe un cierto consenso en torno a dos de sus principales características; ambas son importantes para esta tesis. En primer lugar, la comunicación especializada se basa en la existencia de una dimensión social; dicha dimensión explica la falta de

homogeneidad de cualquier sistema de comunicación, es decir, justifica que cualquier sistema vaya destinado a satisfacer las necesidades comunicativas existentes en cada una de las situaciones posibles. O dicho de otra forma, no existe un usuario único, no existe un sistema de comunicación mejor que otro, no existe una situación comunicativa “ideal”, etc. Lo que *realmente* existe son varios tipos de usuarios potenciales, varias tipos de situaciones comunicativas potenciales, y varias maneras de actuar en tales situaciones. En resumen, todos los sistemas de comunicación están sujetos a la misma variación y variabilidad observadas en cualquier actividad humana.

En segundo lugar, cualquier sistema de comunicación especializada tiene *fundamentalmente* una orientación funcional, es decir, tiene uno o varios propósitos comunicativos concretos. Brumme (1998), por ejemplo, señala algunos de estos propósitos en el marco de los diversos enfoques utilizados por los investigadores que analizan la comunicación especializada:

- (I) *Enfoque léxico*. Parte de la idea de que el léxico es el elemento diferenciador de la comunicación especializada. Este enfoque, por lo tanto, enfatiza la importancia de la terminología ocupándose del proceso de formación de términos y poniendo de manifiesto que los recursos y procesos de formación con los que cuentan las lenguas naturales son suficientes y permiten la acuñación de términos nuevos. Para esta tesis, este enfoque es clave ya que nuestra Introducción Sistemática sitúa a los *términos contables* en un lugar de preeminencia teórica y práctica.
- (II) *Enfoque funcional*. Partiendo del planteamiento funcionalista defendido por la Escuela de Praga y sus discípulos, por ejemplo Halliday

(1985), este enfoque considera que la comunicación especializada es un sistema restringido que utiliza una serie de recursos expresivos que sirven a una finalidad determinada. Este enfoque se ocupa, básicamente, del análisis de las funciones del lenguaje y de establecer una tipología textual de documentos especializados de acuerdo a una serie de criterios, como son por ejemplo: el ámbito de la comunicación y la temática, el nivel de especialización, el canal de comunicación y la forma estilística empleada en el tratamiento del tema. Este enfoque nos interesa en tanto en cuanto puede aportarnos información sobre qué *registros* pueden ofrecernos más y mejor información para llevar a cabo la Introducción Sistemática. Por ejemplo, ¿qué podemos hacer con las Normas Internacionales de Contabilidad teniendo en cuenta que tales textos ponen en duda –o deberían ponerla– ideas que gozan de gran aceptación, como la que defiende que la contabilidad es un sistema idiosincrático, es decir adaptado a una cultura y una tradición contable?

(III) *Enfoque estilístico*. Aunque tiene una relación muy estrecha con el enfoque anterior, los partidarios de esta tendencia se apoyan en el concepto de *estilo*, es decir de usos y formas determinadas por algunos usuarios potenciales. Es posible, por ejemplo, referirnos al *estilo científico*, nombre con el que se hace referencia a una comunicación objetiva, lógica, precisa, abstracta, y exacta (Haliday, 1988). Los principios de la estilística funcional han influido de forma notable en el desarrollo del concepto *genre* que se ha consolidado completamente como objeto de estudio y

reflexión. En este marco nos podemos preguntarnos cómo hacer asequible a los usuarios que no son expertos contables el contenido de textos como las cuentas anuales, los informes de auditoría, etc., que son ejemplos paradigmáticos de *géneros* es decir de textos propios de una comunidad discursiva cuyo contenido y forma están completamente adaptados a los usos y costumbres de dicha comunidad, a saber: la comunidad de expertos contables.

(IV) *Enfoque filosófico*. Analiza la posibilidad que tiene el ser humano de construir lenguajes artificiales, lenguajes que podrían ser usados por los profesionales (por ejemplo, los científicos) tanto para conocer como para comunicar. Hasta ahora parece que la relación entre ambos tipos de lenguaje no va más allá del papel del lenguaje natural como metalenguaje utilizado en la construcción de los lenguajes artificiales (ej. El lenguaje de la programación). No obstante, este enfoque nos permitirá reflexionar si el lenguaje contable más abstracto también puede ser objeto de nuestro análisis, por ejemplo, qué debemos hacer con las expresiones matemáticas que empiezan a tener una presencia destacada en algunos textos contable-financieros?

(V) *Enfoque sociolingüístico*. Estudia la existencia de fronteras entre la comunicación general y la especializada, por ejemplo aquellas determinadas por elementos que muestran el uso, la temática, y la intención de la comunicación (Cabré, 1993:133). Dentro de este enfoque nos interesa analizar especialmente los procesos de

terminologización, es decir, el cambio de función y significado de una palabra de la lengua general al ser empleada en un lenguaje de especialidad y *banalización*, es decir el cambio de función y significado de un término que “entra” en la lengua general. Ambos procesos influirán en nuestra propuesta de Introducción Sistemática, como Se verá más adelante (cf. 3.2).

(VI) *Enfoque traductológico*. Gracias a su contribución al desarrollo de la traductología, se ha consolidado el interés por la comunicación especializada; no tendremos muy en cuenta este enfoque ya que nuestra propuesta se centrará *exclusivamente* en el español.

(VII) *Enfoque pedagógico*. Se desarrolla a partir de la consolidación del inglés como *lingua franca*, es decir, un tipo de enseñanza de la lengua inglesa que debe servir como lengua vehicular de la comunicación entre especialistas.

El marco que se acaba de ver nos va a servir para dilucidar dos aspectos centrales de nuestra propuesta de Introducción Sistemática: (1) los elementos que vamos a incluir en nuestra propuesta; (2) la orientación teórica subyacente a nuestra propuesta.

3.2. Elementos a incluir: términos y palabras

Cualquier propuesta de sistematización de un campo de conocimiento exige, entre otras cosas, determinar las unidades o elementos constitutivos de la misma. Códigos alfanuméricos, unidades léxicas, esquemas e imágenes son algunos de los elementos utilizados hasta la fecha para este fin. Teniendo en cuenta que nuestra propuesta de Introducción Sistemática formará parte de un diccionario, creemos que el elemento central de la misma será la unidad léxica.

El concepto de unidad léxica como elemento central de una Introducción Sistemática está asociado a la definición de *término* y *palabra*. Es evidente, por ejemplo, que un documentalista, un traductor y un economista tienen una noción distinta de lo que constituye un término y, consecuentemente, si se les pidiera que identifiquen los términos existentes en un texto especializado ofrecerían resultados diferentes. De forma general, podemos decir que el concepto de *término* se ha abordado desde dos puntos de vista. Por una parte, los que ofrecen una definición tradicional del término basada en el componente conceptual del mismo. Para los partidarios de este enfoque (por ejemplo, Sager, 1990) su paradigma de definición es el recogido en la ISO 1087, que incide en que un término es cualquier unidad de significado que designa un concepto específico en un área de conocimiento específica.

Sager (1990: 19) establece la distinción entre término y palabra de la forma siguiente:

The lexicon of a special subject language reflects the organisational characteristics of the discipline by tending to provide as many lexical units as there are concepts conventionally established in the subspace and by restricting the reference of each such lexical unit to a well-defined region. Besides containing a large number of items which are endowed with the property of special reference the lexicon of a special language also contains items of general reference which do not usually seem to be specific to any discipline or disciplines and whose referential properties are uniformly vague or generalised. The items which are characterised by special reference within a discipline are the "terms" of that discipline, and collectively they form its "terminology"; those which function in general reference over a variety of sublanguages are simply called "words" and their totality the "vocabulary".

“El lexicón de una lengua especial refleja las características organizativas de la disciplina que tiende a proporcionar la mayor cantidad de unidades léxicas, ya que hay conceptos convencionalmente establecidos en el subespacio y restringiendo la referencia de cada unidad léxica a una región bien definida. Además de contener un gran número de artículos que están dotados de la propiedad de referencia especial el léxico de una lengua especial también contiene elementos de referencia general que normalmente no parecen ser específicos de cualquier disciplina o disciplinas y cuyas propiedades referenciales son uniformemente vaga o generalizada. Los elementos que se caracterizan por ser de referencia especial dentro de una disciplina son los "términos" de esa disciplina, y en su conjunto forman la "terminología"; los que funcionan como de referencia general sobre una variedad de sublenguajes se llaman simplemente "palabras" y su totalidad constituye el "vocabulario". (traducción propia).

La caracterización que Sager hace de lo que son términos frente a lo que ha de considerarse palabras es ilustrativa, como reconoce Pearson (1998: 12), de la dificultad que supone diferenciar entre unos y otras, ya que, si bien es posible suponer la existencia de una serie de unidades terminológicas que se corresponden con todos y cada uno de los conceptos que conforman el sistema conceptual de un dominio del conocimiento (y que, por tanto, constituye la terminología de esa disciplina), es mucho más difícil delimitar cuáles son esas otras unidades léxicas cuyos referentes son generales o vagos. En la descripción hecha por Sager no se especifica si esas unidades hacen referencia a conceptos generales y pertinentes a más de una disciplina o si, simplemente, se refiere a las unidades léxicas que conforman la lengua general, ajenas a cualquier tipo de especialización temática. Si

llevamos la consideración de Sager a extremos, podríamos argüir que aquellos términos que se usan en más de una disciplina (por ejemplo elemento o sistema, que poseen un referente conceptual bien establecido en más de una disciplina) han de ser considerados palabras, ya que no pertenecen a una única y inequívoca "región".

Otros autores, por ejemplo Hoffman (1985), Godman y Payne (1981) y Yang (1986), también han tratado de dar cuenta de la complejidad que conlleva la delimitación entre términos y palabras, por lo que han propuesto una división tripartita que puede resumirse en los siguientes tipos:

1. *Términos específicos*: son aquellos usados sólo en un dominio de conocimiento, con un significado altamente específico y, por supuesto, un único referente conceptual.
2. *Términos no-específicos*: aquellos términos que se usan en más de un dominio, y que constituyen una especie de fondo terminológico general y común a varias ciencias.
3. *Vocabulario general*: unidades léxicas de la lengua general que no pertenecen a ningún ámbito científico (aunque en algunos casos pueden adquirir un significado específico, y por tanto, convertirse en términos, al ser usadas en un dominio restringido. Por ejemplo el término asiento en la disciplina contable).

Aunque esta división es más completa que la propuesta por Sager y contempla una categoría intermedia entre términos propiamente dichos y palabras del léxico general, todos los autores coinciden en resaltar la dificultad que presenta delimitar entre una categoría y otra. Además, el transvase continuo de unidades

léxicas entre lengua general y las lenguas de especialidad (y viceversa) hace que la línea divisoria entre ambas sea todavía más borrosa.

Por otra parte existe una corriente bastante actual que toma forma a comienzos de la década de 1990 y que incide en el componente lingüístico del término. Autores como Meyer y Mackintosh (2000), por ejemplo, creen que el elemento clave del término es su parte lingüística ya que consideran que, al menos una gran cantidad de usuarios nuevos (por ejemplo, los estudiantes, los traductores, los documentalistas, etc.) no pueden llevar a la práctica la vertiente nocional del término.

La consecuencia de esta disyuntiva es que no tenemos una definición operativa de *término* comúnmente aceptada. Quizás por ello la tendencia más actual prefiere considerar que el concepto de término es una noción relativa. En primer lugar, un término es el resultado de una relación establecida entre una unidad léxica y un campo de conocimiento especializado. En segundo lugar, los términos se seleccionan de acuerdo a criterios funcionales. Por último, cada grupo de usuarios hará una selección diferente de términos (Fuertes-Olivera y Tarp, 2014).

La palabra también es difícil de definir, probablemente porque se trata de un elemento lingüístico que es posible abordar desde prismas muy distintos. Siguiendo a Alcaraz Varó y Martínez Linares (2004: 487-488), la *palabra* designa una unidad lingüística que está enraizada en nuestra conciencia de hablantes y que ocupa un lugar de relevancia en el desarrollo de los estudios gramaticales.

La postura más realista en lo que se refiere a la relación entre términos y palabras la encontramos en la *Teoría Comunicativa de la Terminología* (TCT)

(Cabré 1999), que rechaza de pleno que pueda (ni deba) disociarse el conocimiento general y conocimiento especializado, aunque, cada uno posee rasgos que lo diferencian. En consecuencia, tampoco puede trazarse una línea divisoria estricta entre términos y palabras. Los especialistas son, a la vez (y en todas las ocasiones), hablantes de una lengua natural y de la lengua de su especialidad. Por tanto, cuando hablan, integran el conocimiento especializado, y los términos que lo comunican, con el resto de su conocimiento y léxico general. La propuesta de la Teoría Comunicacional de la Terminología parte del convencimiento de que los términos no son unidades aisladas que constituyen un sistema propio, sino que son unidades que forman parte del lenguaje natural. Por tanto, dentro de las unidades léxicas que componen un lenguaje natural, un número de ellas son *usadas* (y percibidas) como términos, es decir:

“Las unidades del lenguaje provistas de referencia e incluidas en la gramática del hablante no son (...) ni palabras ni términos, sino unidades del léxico de la gramática que, en virtud de las características de la situación comunicativa dejan que se seleccione solamente un determinado haz de rasgos del conjunto que las describe. (...) toda unidad dotada de referencia puede ser candidata a término o palabra. Un modelo como el que sugerimos únicamente puede sostenerse si parte de una teoría léxica fuerte que contemple un componente léxico en un modelo de gramática que incluya, además de datos gramaticales, información pragmática y enciclopédica sobre las unidades de la gramática, y que posea un mecanismo que dé cuenta de la selección de rasgos (no marcado/marcado) que realiza el hablante en una situación determinada”.

(Cabré, 1999: 89-90)

Por lo tanto, son las condiciones pragmáticas las que activan la condición de término en una unidad léxica determinada y en función de ellas (el tema, el ámbito de especialidad, la perspectiva del usuario, el tipo de texto, el receptor, etc.) se activa también el significado y el uso lingüístico específico de cada término.

El considerar que la distinción entre término y palabra es bastante artificial; no debe hacernos olvidar que existen otros investigadores y líneas de investigación que mantienen una posición teórica diferente a la que nosotros hemos adoptado. Esto nos lleva a responder a la segunda gran cuestión previa a la propuesta de Introducción Sistemática, a saber, ¿qué sustrato teórico es más adecuado a la hora de formular una propuesta de Introducción Sistemática para incluir en un diccionario especializado?

La respuesta a esta pregunta nos exige, primero, revisar el estado actual de la investigación sobre términos y palabras (es decir, terminología y lexicología) y, segundo, las diversas opciones teóricas que pudieran utilizarse para diseñar y construir un diccionario especializado (es decir, lexicografía y terminografía). Siendo, pues, la terminografía la técnica de componer “terminologías”, con el sentido de diccionarios especializados. El sustrato teórico subyacente en nuestra tesis se expone en lo que resta del capítulo y en el capítulo siguiente.

3.3. Terminología y Lexicología: Confluencias y Divergencias

Terminología y lexicología están profundamente entrelazadas, hasta el punto de que en origen se consideraba que la terminología no era sino una especie de lexicología especializada. En la actualidad la situación no ha variado en exceso, y las fronteras entre ambas disciplinas siguen siendo fluidas y difíciles de situar, especialmente porque las *supuestas* similitudes y las diferencias entre ambas no gozan de un gran consenso académico.

En opinión de Cabré (1993: 83-90) el acercamiento teórico y metodológico de lexicología y terminología cabe atribuírselo a:

- el objeto de estudio de ambas disciplinas, a saber, la unidad léxica;
- el hecho de que una y otra presenten una vertiente teórica (lexicología y terminología, respectivamente) y otra aplicada (por un lado la lexicografía y por otro la terminografía); y
- el hecho de que el objeto aplicado de ambas coincida en la elaboración de diccionarios. Veamos estos aspectos con más detalle, aceptando de antemano que las diferencias y similitudes observadas y comentadas no justifican elevar una barrera que coloque en un lado los términos y en otro las palabras.

El campo de trabajo. La lexicología describe y analiza el componente léxico de la gramática del hablante; la terminología dedica su atención preferente a

aquellas unidades léxicas que conforman un subconjunto del lexicón en virtud de su adscripción a una especialidad o práctica profesional dada.

La unidad de base. El objeto de estudio de ambas es diferente: suele afirmarse que la lexicología se ocupa del conjunto de palabras de la lengua; en cambio, el objeto de estudio de la terminología son los términos en tanto que denominación de los conceptos. Tampoco tendremos muy en cuenta esta diferencia en tanto en cuanto el lecionario de los diccionarios de contabilidad incluye unidades sacadas de textos contables orales y escritos sin precisar el grado de terminologización o banalización de los mismos.

El método de trabajo. Cabré (1993: 89) afirma que “la lexicología trabaja a partir de hipótesis teóricas, que refuta o valida mediante análisis de muestras, (...) de producciones de los hablantes; la terminología (...) no explica ningún comportamiento, sino que busca denominaciones para unas casillas conceptuales previamente establecidas.”

Los objetivos aplicados. En palabras de Cabré (1993: 89), el “objetivo esencial de la lexicología teórica es la descripción de los conocimientos que los hablantes tienen sobre las palabras (...). La terminología (...) se limita a aportar elementos teóricos – y principios prácticos – capaces de regir la búsqueda, selección y ordenación de los términos propios de los campos de especialidad, con la finalidad de normalizar su forma y su contenido.” Sin embargo, como hemos apuntado con anterioridad, en el nivel más aplicado una y otra coinciden en plasmar sus esfuerzos en diccionarios y otras obras de referencia.

En conjunto creemos que las pretendidas diferencias internas no resultan ser tales. Más relevante es analizar si las bases teóricas de ambas pueden sernos

de utilidad para nuestra propuesta. Se verá en lo que resta de capítulo, los fundamentos teóricos de la terminología y lo que los mismos pudieran aportarnos para nuestra propuesta de Introducción Sistemática.

3.3.1. La Terminología

La terminología es la disciplina que estudia y permite llevar a cabo la recopilación, descripción y la presentación de términos que, como tales, son los elementos léxicos utilizados en ámbitos especializados del conocimiento (disciplinas o ramas de otras disciplinas creados en esos ámbitos o modificados a partir de elementos preexistentes en otros ámbitos).

La terminología desempeña un papel decisivo en la comunicación técnica y científica. La transferencia de conocimientos y de tecnología sólo puede llevarse a cabo si se entiende con exactitud el lenguaje en el que se efectúa dicha transferencia. (Palomar González, 2004, p 68).

Se describe como disciplina interdisciplinar en estrecho contacto con la lingüística, las ciencias del conocimiento, y las ciencias de la información y la comunicación. Como disciplina se ocupa de estudiar el vocabulario de un campo del conocimiento así como de recolectarlo y describirlo creando una herramienta de información. Es por ello que los investigadores se refieren a la terminología como disciplina, como práctica y como producto (Nkwenti-Azeh, 1998).

La terminología, en su primera acepción, se concibe como la disciplina que se ocupa de los términos. En su segunda acepción se concibe como el conjunto de principios que rigen la recopilación de los términos. Y, en su tercera acepción, la terminología se define como el conjunto de los términos de una materia

especializada (la terminología de la química, de la física, de la contabilidad...) y su codificación en forma de glosarios, vocabularios, diccionarios, bases de datos, tesauros, etc. (Cabré 1993; Sager, 1993: 21-22).

Existen tres posiciones distintas ante la concepción de la terminología como *disciplina*:

a) Una primera posición defiende que se trata de una disciplina *autónoma* y *autosuficiente*, dotada de sus propios fundamentos, aunque conectada históricamente a otras disciplinas (Hoffman 1998).

b) Una segunda propuesta sostiene que la terminología no es una disciplina autónoma, sino *parte de otra disciplina*, que para algunos es la lingüística, para otros la filosofía y para otros las especialidades científico-técnicas. Aceptar esta postura significa considerar que la terminología no tiene autonomía alguna, sino que es un apéndice de otra disciplina (Rondeau 1981).

c) Una tercera posición defiende que la terminología es una materia de carácter *interdisciplinar*, que ha configurado su propia especificidad seleccionando elementos de las materias de las que es deudora y construyendo su propio ámbito científico (Cabré 1999).

En resumen, la terminología atendería a las funciones siguientes :

- *Recopilación de términos*: elaboración de listados de términos de una determinada disciplina siguiendo una metodología preestablecida. En nuestra tesis una de las dos funciones que asignamos a la Introducción Sistemática, es justamente esta misión de generadora de términos, en sustitución al corpus o coadyuvando en esta misión.

- *Descripción de términos:* definición o definiciones de cada término (punto de vista semántico) y descripción de los elementos que componen el término

A continuación se verá la relación existente entre las diversas corrientes teóricas con sus prácticas y el resultado de las mismas. El objetivo de este análisis es llevar a cabo una revisión crítica con el fin de señalar lo que puede o no puede ser interesante para nuestra propuesta de Introducción Sistemática. El estudio que se presenta a continuación está basado en el trabajo de Fuertes-Olivera y Tarp (2014).

Antes de iniciar el análisis crítico, conviene resaltar que el abanico de necesidades a las que el mundo actual ha dado lugar ha impuesto un cambio de orientación a la terminología, que ha visto cómo la realidad de las cosas hacía tambalear algunas de sus premisas teóricas iniciales. Precisamente han sido las citadas necesidades las que han puesto de relieve un gran abanico de posibilidades de investigación terminológica, destacando las siguientes: recuperación de la información, extracción semi-automática de términos, y construcción de herramientas de información, la mayoría de las cuales se conocen con alguno de estos nombres: glosario, vocabulario, banco de datos, diccionario especializado, base de datos terminológica, base de datos del conocimiento, nomenclatura, lexicón, tesoro, índice estructurado, y ontología. De este abanico tan amplio de líneas de investigación nos interesa especialmente las propuestas teóricas relativas al diseño y construcción de diccionarios especializados, en los que como elemento integrante significativo y de especial relevancia, debe destacarse la Introducción Sistemática.

3.3.2. Terminología Tradicional: La Teoría General de la Terminología

En la década de 1930, Wüster formula una serie de principios con la intención de mejorar la comunicación científica. Estos principios se apoyan en una tradición académica que tenía como objetivo fundamental eliminar la ambigüedad de la comunicación científica aumentando el nivel de estandarización de la misma.

La tradición académica que se acaba de señalar está muy presente en el trabajo de Wüster, conocido como Teoría General de la Terminología a partir de la publicación del mismo con posterioridad a su formulación (Wüster, 1979); este hecho se observa fundamentalmente en las referencias que hacen algunos de sus discípulos, por ejemplo, Budin, Felber y demás integrantes del círculo terminológico de Viena.

Wüster tiene fundamentalmente preocupaciones metodológicas y normativas más que teóricas. Es por ello que su "concepción teórica" es básicamente una adaptación del triángulo de Odgen y Richards (1923) a la comunicación especializada. En resumen, Wüster se apoya en el concepto de *signo semiótico* de Peirce (1868) y con él formula una distinción clave entre conceptos, términos y objetos:

Objetos: Los objetos son entidades concretas o abstractas que existen en el mundo real. Wüster (1979) los clarifica gracias a la introducción de la noción de *objeto individual* que le va a permitir diferenciar entre la clase general o tipo conceptual, por ejemplo una mesa, y cada una de las manifestaciones individuales o "tokens" incluidas en la categoría general, por ejemplo cada una de las posibles mesas existentes.

Conceptos: los conceptos son "representaciones cognitivas" o unidades de conocimiento. Son unidades cognitivas que se forman en nuestras mentes y se asocian con representaciones verbales y no verbales (términos, símbolos, fórmulas, etc.).

Términos: los términos son designaciones verbales de los conceptos en un campo concreto del saber. Los términos son por ello representaciones de los conceptos utilizados en la comunicación. Algunos de los términos están formados por más de una palabra ortográfica y se denomina por ello términos pluriverbales o términos compuestos. Los términos siempre designan a los conceptos mientras que los *nombres* son representaciones de los conceptos individuales. Las expresiones, las unidades fraseológicas, los acrónimos, los símbolos (químicos u otros), las fórmulas y las imágenes también funcionan como términos.

Wüster adapta los planteamientos de Odgen y Richards defendiendo que los conceptos son más importantes que los objetos y los términos para el trabajo terminológico. Los conceptos pueden ser individuales, por ejemplo el *Empire State Building*, o generales por ejemplo, *edificio*. Pueden ser culturalmente dependientes o independientes, dependiendo de que exista o no modificaciones o variaciones idiosincrásicas de naturaleza cultural que señalan la existencia de un contexto cultural o social en el que se utilizan. Por último, los conceptos pueden relacionarse entre sí de acuerdo con las características con las que se asocian. Gracias a este planteamiento, Wüster y sus discípulos plantean el diseño y construcción de herramientas de información especializada en las que la monosemia y la univocidad se consiguen apostando por señalar de forma explícita las relaciones conceptuales entre conceptos.

El trabajo de Wüster no contempla más usuarios del diccionario especializado que el experto, lo que le limita mucho a nuestro entender, algunas de sus ideas fundamentales, tal y como las mismas se desarrollaron en el producto que creó y que se conoce como *The Machine Tool*, son:

- Los diccionarios especializados deben ocuparse únicamente del lenguaje especializado, enfatizando de esta forma la prioridad del concepto sobre el término.
- Los diccionarios especializados deben utilizar únicamente textos escritos como fuentes de información y a expertos como informantes.
- Los diccionarios especializados deben contribuir al propósito general, que es lograr una estandarización internacional de la terminología.

3.3.3. La Teoría Comunicativa de la Terminología

Para el objetivo de esta tesis, lo más importante de la *Teoría Comunicativa de la Terminología* elaborada por María Teresa Cabré (1993, 2003: 182) son dos hipótesis. La primera de las hipótesis defiende que la "terminología es al mismo tiempo y de forma simultánea un conjunto de necesidades, un conjunto de prácticas para resolver esas necesidades y un campo unificado de conocimiento." La segunda hipótesis defiende que "los elementos de la terminología son las unidades terminológicas".

Con respecto a la primera hipótesis, Cabré (2003: 182) enumera una lista de necesidades que están asociadas con las actividades llevadas a cabo en diferentes campos.

En primer lugar, la terminología presupone una necesidad para todas las actividades relacionadas con la representación y transferencia del conocimiento tales como la traducción técnica, la enseñanza de lenguas para fines específicos, la redacción de informes técnicos, la enseñanza de un campo de conocimiento o dominio, la documentación, la ingeniería lingüística, la planificación lingüística, la estandarización y normalización técnica, etc. (Cabré 2003: 182)

Con respecto a la segunda hipótesis, Cabré describe las características del objeto de estudio de la terminología, es decir de las *unidades terminológicas*, que son unidades del lenguaje natural que describen unidades denominativo-conceptuales, dotadas de capacidad de referencia ya que son al mismo tiempo "unidades de conocimiento, unidades del lenguaje y unidades de comunicación. De acuerdo con este enfoque, la descripción de una unidad terminológica debe necesariamente cubrir estos tres componentes, es decir, describir el componente cognitivo, el lingüístico y el socio cognitivo." (Cabré, 2003: 183) En otras palabras, a las unidades terminológicas puede accederse, es decir estudiarse, desde cada una de estas tres perspectivas, o *puertas* en la teoría de Cabré (1999).

Cabré reconoce de forma implícita que las necesidades que enumera deben traducirse en el desarrollo de "productos" orientados a solucionar requisitos específicos. Cabré (2002) propone entrar al estudio de los términos desde el ámbito de la lingüística. Desde esta posición, se puede elaborar una teoría de los términos en la que estos se describen como unidades de forma y contenido que, utilizados en determinadas condiciones discursivas, adquieren un valor especializado. Se explica la terminología desde una teoría lingüística de base cognitiva y con un propósito comunicativo.

El planteamiento que en un marco meramente teórico es correcto, debe ser llevado a la práctica. Es decir, deben darse herramientas de información reales. Creemos que su idea de que es necesario describir los componentes cognitivo, lingüístico y socio-cognitivo de cada unidad terminológica puede suponer un exceso de trabajo y no aportar nada real. Esto a nuestro entender y teniendo como meta la elaboración de una herramienta concreta, como es la Introducción Sistemática; puede ser superflua e ineficaz. No siempre y en toda situación es necesario la descripción de los tres componentes, con lo que convertirlo en obligatorio, su realización conlleva un esfuerzo innecesario. Esta afirmación se fundamenta en dos motivos .

El primero de estos motivos es que es preciso tener en cuenta los usuarios potenciales de la herramienta y estando de acuerdo con Cabré cuando manifiesta la idea de que la información especializada debe adaptarse a los usuarios potenciales de la misma, diferimos en otras más . Hay un buen número de usuarios potenciales de una herramienta de información especializada para los que es innecesario la definición de los tres componentes; por ejemplo, para el usuario potencial de nuestra Introducción Sistemática el componente cognitivo y el lingüístico no son necesarios. Esto nos lleva al segundo motivo: la descripción propuesta por Cabré obliga a utilizar una metodología muy compleja, que hace que “se eternice” la construcción de la herramienta, algo que nos preocupa ya que si una herramienta de información especializada no se puede construir y actualizar con rapidez y facilidad entonces es una herramienta con poca o ninguna utilidad.

En resumen, defendemos que el lenguaje especializado tiene vida propia y por consiguiente está sujeto a sus propias restricciones, con independencia del contexto en el que pudiera aparecer. Las unidades terminológicas las crean los

expertos lingüistas, como sostiene Cabré, pero no es un dominio exclusivo de estos expertos, es más los expertos en el campo de conocimiento específico, pueden realizar estas funciones de una forma más sencilla y, a veces, con mayor precisión. Por ejemplo, se ha constatado que este planteamiento choca con la realidad en la que tanto los medios de comunicación como otros usuarios de los textos especializados también crean términos en el sentido más amplio posible. A veces con resultados más o menos acertados. Por ejemplo, los traductores al español de las normas internacionales de contabilidad crearon el término español *deterioro* como equivalente del inglés *impairment* dejando a un lado el término tradicional español (*depreciación*), ya que pudiera ser confundido con el término inglés *depreciation*, que hace referencia a la amortización del activo. Desde la incorporación al lenguaje específico contable de las normas aludidas, obviamente traducidas; los textos y lenguaje contables se han apropiado, entre otros, del término traducido (*deterioro*) en detrimento del término utilizado anteriormente (*depreciación*)²⁴.

3.3.4. El enfoque sociocognitivo

A mitad de la década de 1990, autores como Gaudin (1993) y Temmerman (2000) manifestaron su rechazo a los planteamientos de Wüster, especialmente al hecho de que Wüster no tuviera en cuenta el uso real del lenguaje. Estos autores adoptaron un foco más restringido que el de Cabré ya que se centraron fundamentalmente en los conceptos de *campo especializado* y *experto*

²⁴ En puridad, la discusión de si la traducción es o no correcta, en cuanto que los términos no sean sinónimos para el lingüista, no tiene sentido en una aplicación práctica. En su utilización en el lenguaje contable, estos términos sí son sinónimos y es algo que resultará evidente para el experto contable.

Cuestión distinta, y que también se tratará en el desarrollo de nuestro trabajo, es cómo se indica a los usuarios no expertos este hecho.

utilizados por Wüster: los expertos no forman grupos homogéneos; los campos especializados no son homogéneos sino que suelen ser dinámicos e interdisciplinarios y en continuo proceso de adaptación a una realidad cambiante. Tales argumentos sentaron las bases de nuevos enfoques al estudio de la terminología que se apoyaban en la Sociolingüística (Gaudin, 1993), el Funcionalismo y las Ciencias Cognitivas (Temmerman, 2000).

Gaudin y sus seguidores introdujeron la *Socioterminología*, un enfoque poco estructurado que se centra fundamentalmente en la influencia que para la terminología tienen los factores situacionales, así como los criterios sociales y étnicos. Por ejemplo, la variable *género* es responsable de la introducción de términos como *chair* y *chairperson* en inglés (ambos términos son sinónimos y sustituyen al tradicional *chairman* (presidente)). Creemos que este enfoque apenas ha tenido trascendencia práctica, por lo que no vamos a profundizar más en el mismo.

Temmerman, sin embargo, ha realizado más aportaciones y mejor estructuradas que han dado lugar a una teoría de la terminología que se conoce como *Terminología Sociocognitiva*, que se sustenta en los trabajos de Lakoff y Johnson (1980), que afirman que el conocimiento humano con respecto al mundo de la ciencia y la tecnología es de naturaleza experimental y corpórea, es decir, está basado en nuestras percepciones sensoriales y surge gracias a nuestra capacidad de razonamiento; esto permite a los seres humanos crear categorías en la mente, normalmente en forma de prototipos. Por consiguiente, la terminología sociocognitiva considera que el lenguaje desempeña un papel a la hora de entender el mundo, que el mundo está (en parte) en la mente humana, y que un entendimiento del lenguaje no puede ir separado de un entendimiento del mundo.

Es por ello que la unidad elemental que se puede utilizar para construir un producto terminológico es la unidad de entendimiento.

Además del marco teórico, Temmerman y sus seguidores también proponen una metodología con la que construir herramientas de información especializada: la *termontografía* (Temmerman y Kerremans, 2003; Kerremans et al., 2005, 2010). Por ejemplo, Kerremans et al. (2005: 93) afirman que la termontografía es un enfoque multidisciplinar y funcional de la descripción terminológica “que combina o hace uso de los métodos de la terminología con los métodos y principios de la ingeniería ontológica.”

La termontografía se basa en el conocimiento obtenido al llevar a cabo la gestión de la terminología sociocognitiva, que tiene en cuenta la información lingüística, los datos culturales y las perspectivas cognitivas durante el proceso de descripción terminológica. Se presenta como un marco de categorización, es decir, como una metodología cuyo objetivo es “construir recursos léxicos comprensivos con los que puedan solucionarse ciertos problemas comunicativos”. (De Baer et al., 2009: 535).

Esta metodología comprende varias fases, cada una de las cuales se describe a continuación con ejemplos del proyecto FF POIROT, un proyecto de investigación financiado por la Unión Europea entre los años 2002 al 2005 cuyo objetivo es explorar el uso de ontologías para detener y prevenir el fraude. Según se describe en su página web, el proyecto FF POIROT tiene como objetivo compilar un repositorio de conocimiento en varias lenguas sobre *finanzas forenses* que pueda compartirse y seguirse por medios electrónicos.

La primera fase es la *fase de análisis*. Comprende dos etapas que son necesarias para integrar el análisis de los usuarios, las aplicaciones y el objetivo de las bases de la terminología. La primera etapa va destinada a la producción de un informe sobre las necesidades de los usuarios mientras que la segunda se centra en el desarrollo de un marco de categorización en la fase de especificación del conocimiento.

Kerremans et al. (2005: 95) describen los requisitos del proyecto FF POIROT, tanto de sus aspectos macro estructurales como micro estructurales. Los macro estructurales son el marco general gracias al cual se seleccionan los textos adecuados para la extracción terminológica. Por ejemplo, para el proyecto FF POIROT se seleccionaron textos legales, disposiciones, normas, descripciones de las características de productos, transacciones comerciales, categorías relacionadas con empresas y con sus estructuras de funcionamiento y páginas web dedicadas a la inversión. Los requisitos micro estructurales son elementos específicos que ofrecen el contexto significativo en el que se presentan en cada ficha terminológica: definiciones de los términos extraídos, co-textos, referencias a las fuentes textuales utilizadas para descripciones y co-textos, y marcadores relacionales que unen dos términos en un contexto dado.

Los requisitos anteriores proceden de la aplicación previa de un conocimiento de la fase de especificación con la que los terminógrafos pueden determinar “qué palabras/patrones lingüísticos se consideran términos teniendo en cuenta las aplicaciones, los usuarios y el propósito de la base terminológica” (Kerremans et al. 2005: 95). También indican que en un proyecto multilingüe, el marco para especificar el conocimiento debe ser conocimiento independiente de la lengua; esto quiere decir que se basa en la información suministrada por los

expertos que informan a los terminógrafos de la necesidad de añadir categorías al marco y términos a la base de datos terminológica que permitan rellenar un hueco dentro del rango del propósito definido. En una etapa posterior, el marco de categorización puede mejorarse con información de naturaleza cultural.

La segunda fase es la *recogida de información*; dicha actividad se lleva a cabo con la participación activa de un experto en el campo de conocimiento, que debe encargarse de orientar este proceso de recogida de información señalando los documentos, sitios de Internet, etc. con los que el terminógrafo debe trabajar para compilar el corpus o corpus que pueda necesitar. Por ejemplo, en el proyecto FF POIROT los textos relevantes utilizados fueron textos legislativos, sitios de Internet y textos específicos relacionados con la prevención del fraude y su detención.

La tercera fase es la *búsqueda* de los datos necesarios para compilar la herramienta de información. Una vez que se ha compilado el corpus especializado, Kerremans et al. (1005: 99) indican que "el terminógrafo será capaz de extraer del mismo los términos que denotan las categorías en el marco categorial así como las palabras o patrones lingüísticos que indican las relaciones intercategoriales." Por ejemplo, los compiladores del FF POIROT descubrieron durante esta fase que el concepto de *término* debe ajustarse a las características del dominio:

En los casos de textos legales, consideramos que un término es cualquier palabra o expresión utilizada para indicar una categoría en un texto legal presente en la ontología de finanzas forenses (...) Esto significa, por ejemplo, que del texto legal identificado como artículo 41 del Decreto Legislativo 58 (Sección 3.3) (...) se extrajeron términos como los siguientes: 'asset management companies', 'investment fund units' y 'client-by-client portfolio management services'. Este método de extracción de términos a veces nos obligó a extraer términos que pensamos que nunca encontraríamos en un diccionario terminológico tradicional.

(Kerremans et al. 2005: 100)

La cuarta fase es la fase de *perfeccionamiento, verificación y validación*. El objetivo del perfeccionamiento es "mejorar la base de datos terminológica, por ejemplo alineando equivalentes, especificando los co-textos o concordancias en los que ocurren los términos así como las referencias a las fuentes de las que extrajeron cada co-texto." (Kerremans et al. 2005: 101) A continuación tiene lugar la verificación, que es el proceso mediante el cual se comprueba la consistencia de la base terminológica, es decir, se realiza una prueba final "para comprobar si el contenido de la base terminológica cumple con los requisitos especificados en la "fase de análisis". (Kerremans et al. 2005: 101)

La teoría de Temmerman y sus discípulos, válida desde una perspectiva teórica, adolece de un necesario desarrollo práctico. Este trabajo señalaría de forma inequívoca los problemas que se plantean y las posibles soluciones: El principal problema planteado, a nuestro entender, es que focalizan el estudio comunicativo en obras de referencia que son *esencialmente* herramientas de consulta puntual.

Por ejemplo, una gran cantidad de usuarios de herramientas de información especializada, (que ya se ha señalado en varias ocasiones no tienen que ser expertos en la materia especializada que se comunica, pero si tener interés en el tema), como puedan ser traductores y estudiantes, no pueden poner en práctica la primera fase: ¿cómo puede un traductor relacionar el sentido de un término con la idea que sobre el mismo tiene en su mente cuando puede estar traduciendo un texto del que conozca poco o casi nada, algo que ocurre en el mundo real de la traducción especializada? O ¿cómo puede ese mismo traductor establecer una relación entre el sentido de un término y su objeto en el mundo real cuando quizás no conozca la existencia de tal objeto (o función, relación, etc.)?.

Temmerman y sus discípulos, aceptan el resto de los principios, como los axiomas o postulados que no necesitan ni exigen una revisión crítica previa; más aún, dichos principios se apoyan en generalizaciones que pueden ser fácilmente rechazadas. Por ejemplo, los esquimales conocen con detalle los diferentes tipos de nieve y lo que cada uno de ellos representa para sus vidas sin necesidad de establecer una categorización prototípica de *nieve*; lo hacen sin llevar a cabo categorizaciones previas, ni análisis de prototipos ni imágenes idealizadas previas. Algo similar realizan los expertos en un campo concreto, por ejemplo, contable; no necesitan el sentido exacto de cada término que utilizan, sobre todo si ese término corresponde a un conocimiento natural, algo que el experto sabe en un momento concreto debido a los conocimientos en el transcurso de su especialización.

La perspectiva sociocognitiva supone una evolución de planteamientos anteriores que suponían la existencia exacta y totalmente predecible entre una acción y su respuesta. Para los sociocognitivistas no existe necesariamente esa relación entre estímulo y respuesta, de modo que unos mismos planteamientos o información no tienen por qué conducir necesariamente a la misma conclusión.

El proceso de captación de información, procesamiento de la información y comunicación de la información está impregnado de una serie de juicios de valor, de actitudes frente al fenómeno observado, que harán que el mismo fenómeno observado sea interpretado y transmitido por el emisor de formas distintas. Similares argumentos pueden emplearse para el receptor, por lo que la conclusión dependerá de los elementos que el individuo considere, el modo en que lo haga y la intencionalidad en su actuación.

Esta perspectiva es adecuada para entender la comunicación del lenguaje contable. Normalmente no podremos hablar de una causa única, sino de una serie

de factores o medios (Mattessich, 1995) que se organizan para obtener un fin que aparece recogido en los estados contables y que ofrece una imagen que permite el conocimiento de la realidad económica.

3.3.5. La terminología basada en marcos

Humbley (2008: 261) afirma que el lexicógrafo Willy Martin es el creador del enfoque terminológico inspirado en la semántica de marcos. Este lexicógrafo holandés propuso a finales de la década de 1990 y en la década siguiente, una serie de principios relacionados con la construcción de definiciones que forman la base de lo que se conoce en la actualidad como *terminología basada en marcos*. Martin afirma que la semántica de marcos ofrece una serie de ventajas a la hora de definir un término (Martin y Van der Vliet, 2003: 347):

- mayor consistencia (los términos pertenecientes al mismo tipo conceptual pueden definirse de la misma forma);
- mayor flexibilidad (los mismos términos o términos similares pueden deliberadamente definirse de forma diferente, dependiendo del nivel de conocimiento del usuario);
- mayor completitud al nivel de representación (cada muestra conceptual puede heredar de los diferentes tipos generando de esta forma marcos máximos).

El enfoque de Martin se basa en el concepto de semántica de marcos defendido por Fillmore, especialmente la aplicación del mismo a la lexicografía (Fillmore y Atkins 1992). La idea básica de este enfoque es que el significado de un término procede del contexto en el que está; defiende por ello una noción dinámica que incluye factores externos (factores situacionales y culturales) e internos

(factores cognitivos) que ofrecen una visión enciclopédica de cada unidad léxica. Por ello, cada término debe definirse en relación con el escenario conceptual total o marco semántico empleando para ello la información obtenida al utilizar datos reales, normalmente los datos extraídos de un corpus, y formulando definiciones que hagan "visible" el escenario conceptual subyacente a cada término así como sus sentidos relacionados y términos relacionados semánticamente.

A principio de la década de 2000, asistimos a una serie de debates sobre los beneficios de este enfoque terminológico; quizás sea la conferencia celebrada en Gales en 2004 sobre terminología, traducción y sistemas computacionales la más conocida (Humbley, 2006). De este debate se extrae una conclusión fundamental: la semántica de marcos ofrece soluciones prácticas al trabajo terminográfico, especialmente soluciones relacionadas con la representación de la polisemia y la representación léxica. Más aún, la metodología desarrollada en el marco de proyectos muy conocidos como *FrameNet* puede replicarse y utilizarse para describir el significado de los términos en una red de conceptos (Van der Vliet, 2006).

De forma muy general la metodología propuesta defiende que los terminólogos deben estudiar los términos (y las palabras) analizando con detalle los datos extraídos de un corpus, deben describir los marcos o estructuras conceptuales subyacentes, deben analizar con detalle las oraciones extraídas de un corpus extenso de textos especializados que contengan los términos y palabras extraídos, y deben anotar la forma en la que la información de marcos asociados se expresa en la oración. Van der Vliet nos muestra un ejemplo de esta metodología aplicada a la representación del término "gastritis".

<ul style="list-style-type: none">• Es• Afecta a• Afecta a función• Organismo• Etiología	<ul style="list-style-type: none">• Enfermedad• Estómago• Metabolismo• Paciente• Infecciosa
--	---

Ejemplo 1: El marco para gastritis (Van der Vliet, 2006:61)

Las ventajas evidentes del empleo de sistemas de conceptos basados en marcos en la gestión terminológica; se observan en tres elementos esenciales de este trabajo práctico: la adquisición de términos; la representación y aplicación del conocimiento en un dominio; y la asociación de términos:

En lo concerniente a la representación, el uso de marcos señala de forma nítida la relación explícita entre los términos (basados en la lengua) y el conocimiento en un dominio (relativamente independiente de la lengua). (...)

La adquisición puede beneficiarse de los marcos porque los marcos contienen conocimiento coherente en el dominio. Este conocimiento puede guiar el proceso de adquisición de términos y colocaciones ya que más o menos predice los términos en el campo; (...)

Al nivel de aplicación una base de datos con descripciones basadas en marcos del conocimiento en un dominio ofrece mayores posibilidades de recuperación. La base de datos puede alimentarse empleando la forma de los términos, y pueden usarse espacios y rellenos para buscar los términos individuales o los conjuntos de términos. La representación del conocimiento basada en marcos puede también emplearse en varias aplicaciones relacionadas con el procesamiento del lenguaje natural. (...)

La gastritis es una enfermedad que afecta al estómago y al sistema metabólico de un paciente que está causada por una infección. El marco ofrece la

posibilidad de construir una definición mediante la selección correspondiente del conocimiento representado en el mismo. Esto hace que la definición sea más flexible y pueda adaptarse mejor a cada circunstancia concreta. (Van der Vliet 2006: 61-62)

Además, los partidarios de este enfoque terminológico argumentan que una red conceptual empleada en la descripción terminológica debe contener también información explícita de las posibilidades combinatorias de cada término, por ejemplo los términos pluriverbales. Se presentan como "una combinación de espacios a la espera de ser rellenados" (Humbley 2008: 261), como se observa en el lenguaje médico en el que los modelos son muy productivos.

En época más reciente, algunos investigadores han incluido el concepto de *multidimensionalidad* de Cabré como principio fundamental de la terminología basada en marcos. Faber (2009: 123), por ejemplo, lo deja claro al manifestar que la terminología basada en marcos "se centra en (1) la organización conceptual; (2) la naturaleza multidimensional de las unidades terminológicas; y (3) la extracción de información semántica y sintáctica gracias al uso de corpus multilingües." Estos planteamientos forman la espina dorsal del trabajo terminográfico llevado a cabo por Faber y sus discípulos que, en algunas publicaciones recientes, ilustran el concepto de multidimensionalidad argumentando la necesidad de incluir también información visual acompañando a los marcos y al texto.

El marco ofrece información que ayuda a los usuarios a comprender mejor la estructura conceptual de un evento general, y por ello, la del dominio especializado. La información textual, seleccionada utilizando el criterio de riqueza de conocimiento, nos muestra el comportamiento sintáctico de las unidades léxicas y ofrece al usuario la información necesaria sobre su interrelación con el marco y

con otros marcos. Por último, la información visual, que también se selecciona de acuerdo con el criterio de riqueza de conocimiento, complementa la información textual señalando la relación entre los procesos y sus designaciones lingüísticas. (Reimerink et al., 2010: 1948)

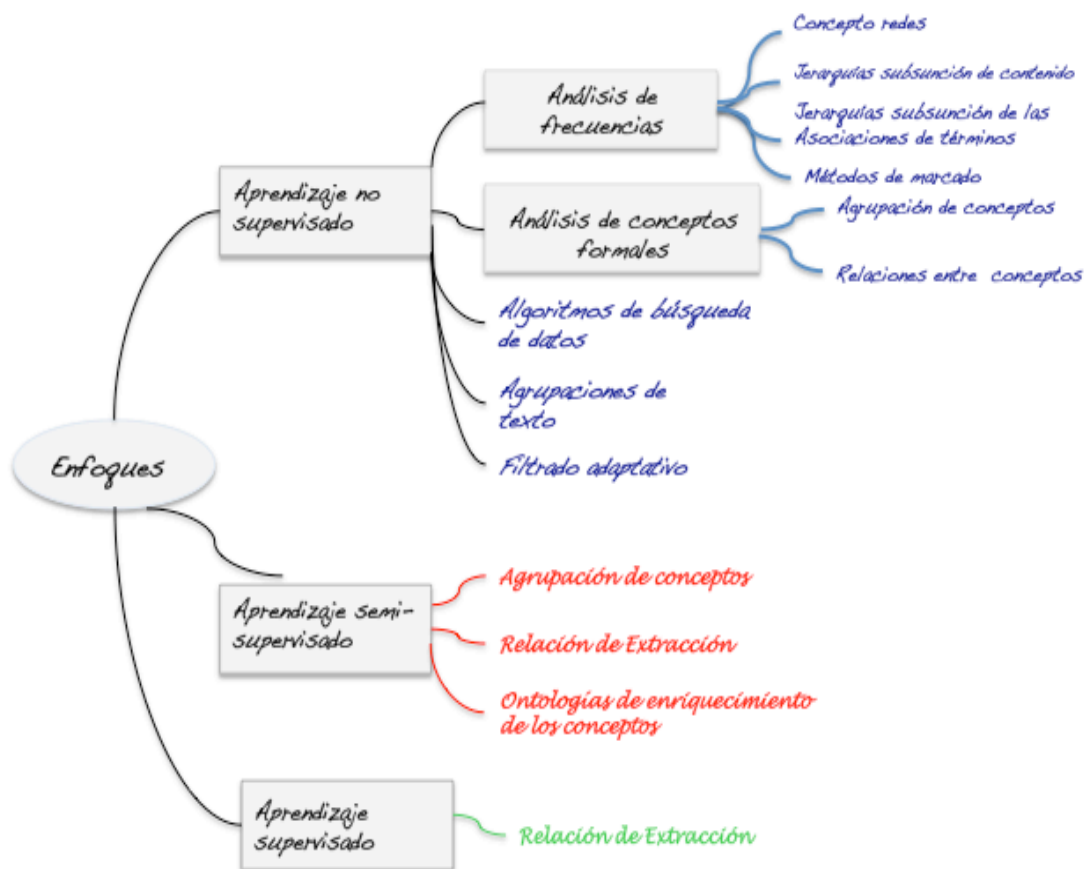
El material visual comprende objeto(s) visual(es) que el terminógrafo asocia con el concepto/término en la herramienta de información "para activar tanto el conocimiento previo en la mente del usuario como el nuevo conocimiento transmitido potencialmente por el léxico de la definición". (Prieto-Velasco y López-Rodríguez, 2009: 181). Esto significa que el material visual debe unirse de forma coherente con otros datos, debe centrarse en aspectos significativos de la definición, debe resaltar las relaciones conceptuales más relevantes, y debe reflejar la organización ontológica del dominio así como añadir sustancia a los contextos vagos e imprecisos.

Creemos que los supuestos de la terminología basada en marcos se apoyan en fundamentos poco sólidos. Es especialmente llamativo el interés por utilizar *corpus*, es decir, colecciones de textos en formato electrónico confeccionadas de acuerdo a criterios sociales con el objeto de extraer información representativa de los mismos mediante el uso de programas informáticos de extracción de información. En nuestro caso concreto no necesitamos confeccionar un corpus, no solo porque la Introducción Sistemática propuesta se basará en el conocimiento experto sino también porque no existen todavía formas de extraer información relacional de los mismos.

3.3.6. La Terminología y la Ingeniería del Conocimiento

Se denomina Ingeniería del Conocimiento (IC) al conjunto de actividades relacionadas con la construcción, mantenimiento y desarrollo de sistemas de gestión Basados en el conocimiento; es decir, la ingeniería del conocimiento es el proceso de diseñar y hacer operativos los Sistemas Basados en el Conocimiento normalmente a través de métodos *(semi-) automáticos*. Clark et al. (2012: 555-558) ofrecen una revisión de estas actividades e indican que la construcción de estos sistemas basados en el conocimiento suele llevarse a cabo de dos maneras, que identifican como: "enfoque dirigido por los datos" (data driven approach) y "enfoque dirigido por el conocimiento" (Knowledge-driven approach). (Figura 4)

Figura 4: Modelación del enfoque dirigido por los datos



Fuente: Clark et al. (2012: 558). Traducción propia

El enfoque dirigido por los datos, es un modelo estadístico que se basa en la extracción de palabras o frases clave con las que se capturan conceptos. Este enfoque emplea tres tipos de algoritmos, correspondientes a lo que se conoce como: *aprendizaje no supervisado* (unsupervised); *aprendizaje semi-supervisado* (weakly supervised learning), y *aprendizaje supervisado* (supervised learning) .

El aprendizaje no supervisado utiliza datos sin etiquetar, datos que busca de las formas siguientes: con el análisis de frecuencias (*frequency analysis*); mediante el análisis de conceptos formales (*formal concept analysis*); mediante algoritmos de búsqueda de datos (*mining query logs*); d) a través de las agrupaciones de texto (*clustering text*) y e) mediante procesos de filtrado adaptativo (*adaptative filtering*).

El aprendizaje semisupervisado es una clase de técnica de aprendizaje automático que utiliza datos tanto etiquetados como no etiquetados. Suelen identificarse de forma empírica modelos sintácticos y/o frasales y utilizados en corpus de gran extensión en los que "cosechan entidades que satisfacen las condiciones del modelo" (Clark et al., 2012: 559). El algoritmo suele basarse en: el a) agrupamiento de conceptos (*clustering concepts*); b) la extracción de relaciones (*relation extraction*), y c) enriquecimiento de ontologías (*ontology concepts enrichment*).

El aprendizaje supervisado, por último, utiliza datos de entrenamiento, es decir datos anotados como modelos de asociaciones léxicas y sintácticas con los que es capaz de crear una función capaz de predecir el valor correspondiente a

cualquier objeto de entrada válida después de haber visto los datos de entrenamiento.²⁵

El enfoque dirigido por el conocimiento se centra en construir modelos de un dominio partiendo de fuentes de conocimiento que pueden estar totalmente estructuradas (por ejemplo, *WordNet*) o semi-estructuradas (por ejemplo, *Wikipedia*). Clark et al. (2012: 561-563) afirman que hay dos líneas de investigación principales en este campo del saber. La primera de las líneas de investigación es el uso de fuentes de conocimiento explícitas con las que se generan aplicaciones, (por ejemplo la desambiguación del sentido de una palabra), se crean bases de conocimiento a gran escala (por ejemplo, YAGO), y se aumentan los lexicones generales (por ejemplo *WordNet*) con relaciones semánticas. La otra línea de investigación se centra en el enriquecimiento de modelos de dominio, especialmente ontologías de dominio, y en la creación de bases de conocimiento terminológicas.

Por lo que respecta a la terminología, una revisión crítica de la literatura nos indica que la relación entre la terminología y la ingeniería del conocimiento se ha traducido en dos tipos principales de actividades, aunque la línea de separación entre ambas es borrosa.

En primer lugar, los investigadores han desarrollado métodos y creado herramientas de software, algunas de las cuales pueden descargarse gratis de Internet; con las que se pueden extraer candidatos a término, o bien la creación de corpus especializados creados *ex-profeso* o bien estructurados ya en Internet como tal corpus. El principal objetivo de esta línea de trabajo es la extracción y

²⁵ ver Clark et al, 2012, para un análisis detallado de los *enfoques*, así como de sus ventajas y desventajas.

estructuración automática de términos, que se presenta como el paso inicial necesario que debe poner en marcha el proceso de diseño y construcción de los artículos (entradas) de un diccionario de forma (semi-)automática.

Esta línea de investigación pretende la extracción de términos de corpus lingüísticos paralelos y/o comparables, es decir de corpus en una lengua y su traducción (corpus paralelo) o constitución de corpus con textos parecidos en ambas lenguas. Por ejemplo, un balance de situación en inglés de una empresa inglesa y un balance de situación en español de una empresa española (corpus comparable). La mayoría de los investigadores utilizan corpus *ad hoc* contruidos por los investigadores en base a artículos de investigación, artículos de revisión, manuales, libros de texto, libros de divulgación científica y textos procedentes de periódicos.

Los textos se seleccionan de acuerdo a variables como autoría, variante geográfica, lugar de publicación, año de publicación, etc. A continuación, el corpus se procesa con herramientas de software adecuadas que permiten a los investigadores seleccionar los candidatos a término procediendo a continuación a extraer concordancias de cada uno de estos candidatos; por ejemplo con programas como el WordSmith Tools. Finalmente, los investigadores evalúan el resultado de su trabajo; comparando, lo que han extraído (semi-) automáticamente, con resultados obtenidos de forma manual o con los datos ya presentes en repositorios de información existentes.

Por lo que respecta a los trabajos con *corpus paralelos*, es decir corpus compilados con textos en una lengua y sus traducciones en otra, se emplean varios paquetes de herramientas en la extracción de términos multilingües, como por ejemplo el paquete GIZA++ que es una herramienta de traducción automática de

naturaleza estadística, y el paquete iTools que lleva a cabo alineamiento de palabras individuales y compuestas e incluye herramientas gráficas e interactivas. Rocheteau y Daille (2011:9) afirman que estos paquetes de herramientas tienen varias desventajas en tanto en cuanto existen pocos corpus paralelos y la mayoría de los pocos que existen solo incluyen pocas lenguas y algunos pocos dominios. Los mismos autores defienden el trabajo con *corpus comparables*, es decir corpus que están formados con textos en lenguas diferentes, pero similares en cuanto a función temática; pero no son traducciones sino textos originales Rocheteau y Daille (2011:11)

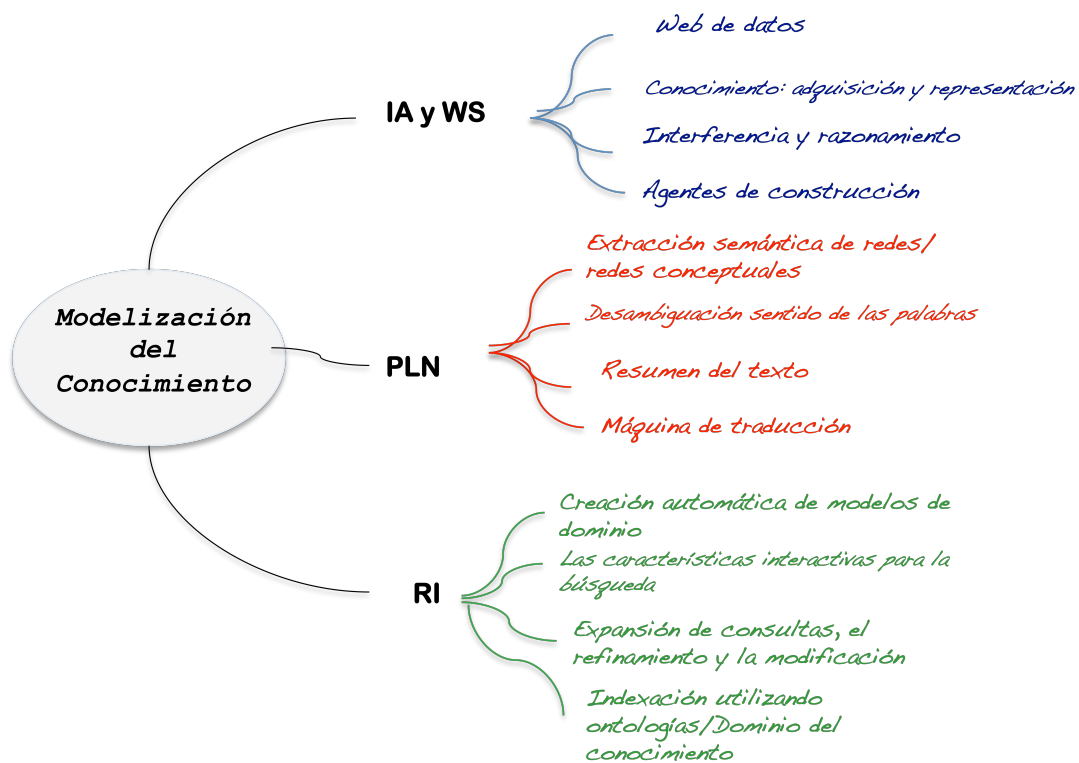
La segunda de las líneas de investigación se ocupa de la modelización del conocimiento basado en principios de ordenación semántica con los que se aspira a construir *ontologías* y otras herramientas de información, como *lexicones*, *bases de conocimiento terminológicas*, *taxonomías*, *sistemas conceptuales*, *tesauros* y *glosarios*. Esta línea de trabajo se inició a principios de la década de 1990, por ejemplo con el trabajo de Ingrid Meyer et al. (1992); en esta época terminólogos y terminógrafos empezaron a utilizar el empleo de los ordenadores en sus actividades habituales, especialmente para adquirir conocimiento, describir conceptos, crear sistemas de conceptos, formular definiciones, y establecer la equivalencia entre términos de varias lenguas. (Marshman, 2008).

Esta línea de investigación es más amplia que la primera, ya que sus objetivos van más allá de la terminología; sus objetivos son la *modelización del conocimiento*, es decir el proceso mediante el cual puede capturarse y estructurarse el conocimiento, especialmente el relacionado con tres grandes líneas de investigación: (a) inteligencia artificial y web semántica (IA y WS) (AI y SW en sus

siglas inglesas); (b) procesamiento del lenguaje natural (PLN) (NLP en inglés); (c) y la recuperación de la información (RI) (IR en inglés) (Figura 5).

Por tanto, la selección de entradas en los diccionarios especializados puede realizarse a través de métodos basados en principios y planteamientos teóricos varios. En nuestro trabajo mantenemos que esta selección debe efectuarse, principalmente, con la labor de conceptualización y descripción sistemáticas de la materia, labor que en nuestro caso debe realizar el experto contable. El uso del corpus, elaborado en base a alguna de las metodologías comentadas en el capítulo, se convierte entonces en complementaria y será usada para la selección e incorporación al diccionario de términos y expresiones que por ser términos de uso reciente o por tener relación con materias afines, el usuario del diccionario aún siendo un experto contable precise conocer. Por ejemplo, el término *activo fantasma* se incorporaría al diccionario, no por el conocimiento de su concepto por parte de experto, sino porque su uso en textos diversos, o por el número de búsquedas realizadas en Internet, fueran lo suficientemente significativas como para decidir su inclusión.

Figura 5: Ejemplos de *modelización del conocimiento* en tres disciplinas: Inteligencia artificial (IA) y web semántica (WS); Procesamiento del lenguaje natural (PLN) y Recuperación de la información (RI).



Fuente: Clark et al. (2012: 553). Traducción propia

CAPITULO 4
LA LEXICOGRAFÍA ESPECIALIZADA:
LOS DICCIONARIOS DE CONTABILIDAD

*No es el lenguaje el que hace los conceptos;
son los conceptos los que hacen el lenguaje.*

Jacques Maritain

4.1. Introducción. Cuestiones previas.

La lexicografía se define como la teoría y práctica de los diccionarios, es decir la ciencia o actividad académica centrada en la conceptualización, realización y análisis de las herramientas de información denominados diccionarios por convención y tradición (Fuentes-Olivera y Tarp, 2014). Con el término lexicografía, se hace referencia tanto a las decisiones previas a la realización del diccionario, como al proceso práctico a seguir y el estudio del producto final.

La definición que se señala arranca de la consideración de la lexicografía como campo de conocimiento que cumple los requisitos para su conceptualización como disciplina científica. Aunque esta aceptación dista mucho de ser admitida por muchos estudiosos de los diccionarios, puesto que no consideran necesario dotar a la lexicografía de una teoría general que la imprima carácter científico; considerándola simplemente como «arte y artesanía» (Landau, 2001), o como «lingüística aplicada» (Haensch et. al, 1982; Meier, 2003). Quien acepta la idea de que la lexicografía no es una ciencia, sino un arte u oficio o una parte de la lingüística, descarta la posibilidad de que pueda conceptualizarse y replicarse el proceso de creación y análisis de los diccionarios, al no establecer un marco

conceptual que guiara, aportando unos principios teóricos, todo el proceso de construcción de un diccionario.

Dentro del campo de la lexicografía parece, pues, evidente que existen discrepancias cuando se trata de la interpretación del término lexicografía y en la determinación de la naturaleza, extensión y alcance del mismo. Aunque, lo que sí es ampliamente aceptado, es que la lexicografía consta de dos componentes: la lexicografía teórica y la práctica lexicográfica; pilares ambos sobre los que se asientan los aspectos metodológicos utilizados en la elaboración de los diccionarios de contabilidad que se analizan más adelante y sobre los que se asienta, asimismo la elaboración de la IS propuesta.

La naturaleza científica de la lexicografía, al menos tal y como teóricos de la ciencia tan relevantes como Buhr y Klaus (1971) han defendido, se manifiesta en tanto en cuanto constituye:

- *un sistema de conocimiento derivado de una práctica social;*
- *este sistema tiene un objeto de estudio propio (los diccionarios);*
- *este sistema utiliza unos conceptos, categorías, metodologías e hipótesis reconocidas y reproducibles;*
- *este sistema tiene una historia y utiliza una metodología propia;*
- *este sistema incluye instrucciones o métodos para llevar a cabo acciones determinadas gracias a las cuales se va retroalimentando el proceso completo desde el diseño del diccionario hasta el estudio del producto final (Buhr y Klaus, 1971: 1083 y 1169; adaptación propia).*

La opinión de Buhr y Klaus es diferente al concepto de ciencia de Popper. Este hecho no debe invalidar el convencimiento de que la lexicografía es una

ciencia, aunque diferente de las ciencias naturales, que son a las que Popper se refiere al formular su concepto de ciencia y la necesidad de validar y refutar el conocimiento como prueba irrefutable de su carácter científico. Aun no siendo una ciencia natural, el modelo de Popper es utilizado para validar, por ejemplo, el carácter científico de la contabilidad.

La lexicografía históricamente descansa en cuatro principios básicos (Hartmann, 1983, citado en Arribas Baño, 2005).

1. La lexicografía es una actividad eminentemente descriptiva que tiene como fin fundamental la descripción de usos lingüísticos.
2. La unidad de análisis de la lexicografía no es la *palabra* sino la *unidad léxica* o *lexema*, que representa una combinación muy estrecha de forma y función. En este sentido, son muy diversos los tipos de unidad léxica que se describen en un diccionario, desde aquellas que se sitúan en niveles inferiores al de la palabra (morfemas dependientes derivativos y afijos), pasando por las palabras que no admiten descomposición morfológica alguna o actúan como morfemas independientes, y desembocando en todos los elementos del lexicón que gráfica y fonológicamente están constituidos por más de una palabra, es decir, las unidades pluriverbales, siendo el de las expresiones idiomáticas el caso paradigmático.
3. La lexicografía se ocupa de la descripción de la totalidad del lexicón de una o más lenguas o variedades lingüísticas – considerándose los lenguajes especializados, como la contabilidad, como uno de los que participan del eje de variación, y puede prestar atención a uno o más de los aspectos lingüísticos que las integran. Así pues, los criterios de selección pueden

ser: bien lingüísticos, bien temáticos, constituyéndose estos criterios en dos de las dimensiones definitorias de cualquier trabajo lexicográfico.

4. En la elaboración de diccionarios se emplea un metalenguaje cuyo fin no es sino que contribuir a formalizar la presentación de la información; considerando que el contenido y el diseño de la obra vienen en último extremo promovidos por las necesidades del grupo de usuarios a quienes va dirigida; lo que ha hecho que las obras de referencia en general, y los diccionarios en particular, hayan evolucionado para satisfacer las necesidades de sus usuarios.

Los postulados anteriores han sido objeto de grandes debates teóricos; como consecuencia de los mismos se han producido tres cambios fundamentales en la concepción de los diccionarios:

- A) El primero de los cambios es que un diccionario es *básicamente* una herramienta de información y como tal comprende tres componentes básicos e interrelacionados entre sí: (a) las necesidades de información de los usuarios; (b) los datos lexicográficamente relevantes, es decir los datos necesarios para solucionar las necesidades de información de los usuarios; (c) las rutas de acceso a los datos, con el objetivo central de que el usuario pueda acceder a los mismos de una forma rápida, fácil y sencilla.

El resultado práctico de dicho cambio es importante: el diccionario pasa de ser una herramienta lingüística a una herramienta de información y como tal puede incluir mucho más que datos lingüísticos, convirtiendo el diccionario en un documento que proporciona conocimiento.

El diseño, construcción y análisis de una herramienta de información moderna, exige mucho más que un conocimiento de la lengua y la lingüística. Es en este punto, donde se ve con mayor nitidez la necesidad de considerar la lexicografía como una ciencia o actividad académica independiente; aunque relacionada con otras disciplinas; como puede ser la Contabilidad, si el objeto de trabajo es hacer un diccionario de contabilidad y donde junto a otros especialistas, la figura del experto contable tiene una posición de relevancia.

- B) El segundo de los cambios afecta al metalenguaje lexicográfico. Los usuarios potenciales de un diccionario no conocen dicho metalenguaje y por ello necesitan explicaciones más claras y convincentes. Es conveniente, por tanto, que cada término vaya con su flexión y que por ello no se usen ni códigos ni abreviaciones. Así en los Diccionarios de contabilidad que aplican estos preceptos se indica lo siguiente (ejemplo 1):

<un activo; el activo; unos activos; los activos>

Ejemplo (1): Flexión de **activo** en los *Diccionarios de Contabilidad*

- C) El tercero de los cambios está motivado por el uso generalizado de Internet, es decir de la *lexicografía en línea* o *e-lexicography* (Fuertes-Olivera y Bergenholtz, 2011). Al igual que en otros aspectos de nuestra vida, Internet ha modificado *sustancialmente* la práctica lexicográfica, tanto en lo que se refiere al modelo de negocio (por ejemplo, la editorial Macmillan ha dejado de publicar diccionarios impresos) como a la concepción del mismo; en estos momentos, la lexicografía en línea busca la *individualización*, es decir lograr que un usuario pueda acceder a un diccionario concreto para solucionar sus necesidades concretas.

Estos cambios están transformando profundamente la lexicografía. A ello también están contribuyendo tres planteamientos metodológicos novedosos: (a) el desarrollo de la Teoría Funcional de la Lexicografía (cf. 4.2); (b) la construcción de *diccionarios minados*, es decir de diccionarios “creados” automáticamente mediante la implementación de ciertos algoritmos que “crean” buscando y comparando en repositorios de libre acceso, como *Wikipedia* (Ye y otros, 2012); (c) el desarrollo de algoritmos relacionados con la recuperación automática de información, normalmente empleado técnicas estadísticas (Vintar, 2010). El planteamiento metodológico más desarrollado hasta la fecha es el de la Teoría Funcional de la Lexicografía, que es presentado brevemente a continuación.

4.2. La Teoría Funcional de la Lexicografía: La construcción de diccionarios especializados.

La Teoría Funcional de la Lexicografía (TFL) o Teoría de las Funciones (TF), es una construcción teórica iniciada en la década de los 90, en el Centre for Lexicography de la Universidad de Aarhus (Dinamarca). Presenta la lexicografía como un área de práctica social y ciencia independiente que se ocupa del análisis y la construcción de los diccionarios que pueden satisfacer las necesidades de un tipo específico de usuario con problemas específicos que se presentan en una situación de uso específica. En este marco la Teoría Funcional (TF) cambia el foco de atención de los usuarios reales del diccionario a los usuarios potenciales del mismo y a la situación social en la que se previsiblemente puedan encontrarse.

Desde sus inicios, la TF ha ido construyendo un cuerpo doctrinal con su correspondiente aplicación práctica en el que han participado sus creadores (Bergenholtz y Tarp 2002, 2003, 2004; Tarp 2008); así como colaboradores suyos - (entre otros, Almind 2005; Nielsen, 2008; Leroyer 2011)- y un buen número de profesores de varios países y continentes que han visto, en esta teoría, una metodología adecuada para llevar a buen puerto actividades académicas que van desde la meta-lexicografía (construcción de una teoría lexicográfica) a la práctica, (publicación de diccionarios); por ejemplo, Bergenholtz y Gouws, 2010; Bergenholtz, Bothma y Gouws, 2011; Bergenholtz y Bothma, 2011; Fata, 2010; Fuertes-Olivera 2009a, 2009b y 2011; Fuertes-Olivera y Bergenholtz, 2011, 2015; Fuertes-Olivera y Nielsen, 2011, 2012, 2014; Fuertes-Olivera y Niño Amo, 2011,

2014; Fuertes-Olivera y Tarp 2008, 2011, 2014; Kwary, 2011, 2012; Nielsen y Fuertes-Olivera, 2013; Xue, 2010 y 2011.

Su trabajo se ha materializado en una visión de la lexicografía que descansa en tres planteamientos centrales: (1) un planteamiento teórico basado en la naturaleza de la lexicografía; (2) la aplicación práctica de la teoría; (3) apertura de miras con el fin de incorporar cualquier aportación que pudiera hacerse procedente de otros campos; por ejemplo, de las ciencias de la información para el desarrollo de la lexicografía en línea, y de la materia concreta sobre la que trata el diccionario a construir: la contabilidad en el caso de los diccionarios de contabilidad.

En cuanto a la naturaleza de la lexicografía, la TF defiende su carácter de *ciencia independiente*, con vocación eminentemente práctica, opinión sustentada por la presencia de tres elementos centrales que configuran cualquier herramienta de información: (1) los datos que debe contener; (2) las necesidades de los usuarios; y (3) las rutas de acceso.

Es por ello que la TF define la lexicografía como *la teoría y práctica de las herramientas de uso que se caracterizan por su capacidad para facilitar un acceso rápido y fácil al tipo específico de datos de los cuales un tipo específico de usuarios pueden extraer el tipo específico de información que les permita satisfacer el tipo específico de necesidades (lexicográficamente relevantes) que tengan en un tipo específico de situación social extra-lexicográfica*. (Bergenholtz y Tarp, 2003; Tarp 2008, Fuertes-Olivera y Tarp, 2014).

Esta definición tiene múltiples implicaciones: en primer lugar, supone la desvinculación de la Lexicografía de la Lingüística Aplicada y de otras ciencias con las que comparte objetivos e intereses, como la Terminología.

La Lexicografía pasa a ser una disciplina multidisciplinar en la que la elaboración de las herramientas lexicográficas (sean o no diccionarios) es llevada a cabo por profesionales de diversos campos del conocimiento. Por ejemplo, la elaboración y difusión de los Diccionarios de contabilidad, como se verá en el apartado siguiente (cf. 4.3), requiere de la colaboración de expertos diferentes que cubran con garantía suficiente las necesidades surgidas. Lo que no significa que los criterios lingüísticos desaparezcan del plan de obra de los lexicógrafos, sino que se incluirán siempre y cuando tengan un significado funcional, es decir, cuando sirvan al desempeño de las funciones que la TF asigna a la obra lexicográfica.

En esta nueva concepción de la Lexicografía, la tarea del lexicógrafo teórico ya no se limita a la descripción y tipologización de las obras ya realizadas y en circulación, sino que su labor se fusiona con la del lexicógrafo práctico al ser responsable de definir las directrices para la elaboración de las obras lexicográficas. Es en este marco teórico en el que cobra un sentido pleno los objetivos de esta tesis doctoral: la Introducción Sistemática propuesta, se pretende sea un elemento esencial en los diccionarios de contabilidad, en tanto en cuanto, sea capaz de proporcionar conocimiento que resuelva situaciones de uso conflictivas a los usuarios de los mismos.

La siguiente implicación de la nueva definición, es el cambio en el punto de partida a la hora de elaborar las obras de referencia. En la TF el punto de partida es la situación social extralxicográfica en la que se encuentra el usuario potencial. Se distingue entre cuatro tipos fundamentales de situaciones sociales relevantes, para la lexicografía a saber: las comunicativas, las cognitivas, las interpretativas y las operativas. De ellas, las comunicativas han sido las más estudiadas: incluyen la producción, recepción, traducción, revisión y corrección de textos; tanto en la

lengua materna como en una lengua extranjera. Es decir, representan todas las situaciones de comunicación lingüística en las que pueden producirse problemas solucionables por medio de diccionarios.

Una vez establecida la situación social en la que surgirán las necesidades del usuario, la TF procede a estudiar las correspondientes características relevantes de los posibles usuarios. El término *relevante* se refiere en este contexto a las características que precisan de soluciones lexicográficas diferenciadas ya que la relevancia va en función de cada situación social. Sin embargo, para gran parte de los productos lexicográficos bilingües, los más comunes, es suficiente una tipología de usuarios que se basa en las siguientes preguntas:

- ¿Cuál es su lengua materna?
- ¿A qué nivel dominan la lengua materna?
- ¿A qué nivel dominan la lengua extranjera?
- ¿A qué nivel dominan su propia cultura?
- ¿A qué nivel dominan la cultura relacionada con la lengua extranjera?
- ¿A qué nivel dominan el lenguaje especializado en su lengua materna?
- ¿A qué nivel dominan el lenguaje especializado en la lengua extranjera?
- ¿A qué nivel dominan la disciplina considerada?
- ¿A qué nivel dominan la disciplina en su propia cultura?
- ¿A qué nivel dominan la disciplina en una cultura extranjera?

Los *Diccionarios de Contabilidad* elaborados en el marco de la TF, son objeto de estudio en este apartado ya que, a su vez, configuran el marco teórico y

práctico en el que se basa la construcción de la IS. Inicialmente se construyeron para satisfacer las necesidades *comunicativas* de los traductores; aunque rápidamente quedó claro que un buen número de estos usuarios no tenían cubiertas sus necesidades de uso. Especialmente los traductores con un mayor nivel de competencia profesional, manifestaban su necesidad de tener, *también*, datos lexicográficos para solucionar necesidades cognitivas. Necesidades que para la TF, comprenden *conocimiento y destrezas* (*knowledge y skills* en Fuertes-Olivera y Tarp, 2014: 59). Ambos componentes están en una relación dialectal que obliga al lexicógrafo a precisar el grado de conocimiento y de destreza necesario que debe incluirse en un diccionario.

Es en este marco teórico en el que se justifica la creación de una Introducción sistemática en tanto en cuanto se presenta como un componente externo al listado “A-Z”, aunque unido y relacionado con el mismo. Este componente permite ofrecer el conocimiento y la destreza necesaria para comprender un campo del conocimiento y trabajar en el mismo con un cierto grado de garantía y seguridad. Desde esta perspectiva queda claro que la Introducción Sistemática es *también* un componente necesario de los diccionarios usados en situaciones cognitivas y que la misma solo puede ser realizada después de un estudio profundo de la Contabilidad.

La siguiente implicación de esta nueva definición es de carácter práctico, y se refiere a la fase de conceptualización del diccionario; esta fase es muy amplia y abarca desde el criterio de selección de los lemas hasta el de los componentes externos y en los diccionarios en línea, las tecnologías de Internet que se van a utilizar (cf. 4.3). Hasta hoy, la máxima por la que se regían los lexicógrafos era la de incluir el mayor número de entradas posibles, dentro de las limitaciones

impuestas por el medio en el que se publicaban las obras. La TF abandona esta tendencia y aboga por el empleo del criterio de relevancia en diversas fases del proceso de creación de los diccionarios. Este criterio se traduce en una selección de los datos lexicográficos adaptados a cada situación de uso, como se verá en el apartado 4.4 al presentar los *Diccionarios de Contabilidad*, en una aplicación práctica de los aspectos teóricos ahora señalados.

Este enfoque orientado al usuario conlleva igualmente la desaparición de nociones que hasta hoy se consideraban inamovibles, tales como la distinción entre diccionarios lingüísticos y enciclopedias, basada en una supuesta distinción filosófica o lingüística entre los dos tipos de datos (Zgusta 1971, Wiegand 1994, Landau 2001). Esta tipología representa una larga tradición que se remonta por lo menos al artículo sobre diccionarios escrito por Jean le Rond d'Alembert en la Gran Enciclopedia Francesa donde distingue entre *dictionnaires de mots, dictionnaires de faits, et dictionnaires de choses* (d'Alembert 1754: 958).

Sin embargo, la TF asume que rara vez el usuario va a necesitar un único tipo de datos para satisfacer sus necesidades de información. Es mucho más probable que, para resolver un problema concreto, requiera datos de ambos tipos; por lo que la tipología tradicional debe sustituirse por una nueva basada en las funciones lexicográficas cuyos elementos más importantes son las situaciones en las que se detectan las necesidades y la necesidad de informar de las mismas a los usuarios potenciales del diccionario (Andersen y Fuertes-Olivera, 2009).

En este sentido, una introducción sistemática tiene cabida en cualquier diccionario pensado para satisfacer necesidades cognitivas, sea cual sea el nombre

que le demos al mismo (como se verá más adelante, el nombre “diccionario” se utiliza con un sentido general e incluye cualquier herramienta de información).

Los elementos que se acaban de señalar se configuran como un todo por lo que no puede argumentarse la necesidad e importancia de uno si no es compatible con alguno de los otros. Por ejemplo, puede ser importante incluir la categoría gramatical de un lema, -aunque dicha inclusión no sirva para solucionar las necesidades de un usuario-, si el dato en cuestión se formula de una forma tan abstracta que, o bien exige varias consultas para entenderlo, o bien es prácticamente ilegible. Los ejemplos (2) y (3), procedentes del Diccionario de la Real Academia Española (DRAE 2014) ilustran esta visión: tanto el uso de abreviaturas que no se entienden, como un estilo definicional obsoleto que obligan al usuario a buscar en otro lado. En otras palabras, los datos que contiene este diccionario no ayudan al usuario en tanto en cuanto obligan al mismo a consultar el significado de las abreviaturas u otros lemas:

saldo. 5. p. us. Pago o finiquito de deudas u obligación.

Ejemplo (2). Uso de abreviaturas en uno de los sentidos de saldo
(Diccionario de la lengua española, 2014)

débito. 1. Deuda

Ejemplo (3). Empleo de sinónimos para definir *débito*
(Diccionario de la lengua española, 2014)

Con los ejemplos (2) y (3) se pretende mostrar la necesidad de tener en cuenta los tres elementos centrales -los datos; las necesidades de los usuarios potenciales y las rutas de acceso a los datos- de una forma integrada. De poco sirve tener unos datos lexicográficos excelentes si los mismos no son de fácil acceso o exigen un buen número de consultas antes de poder descifrarlos con cierta garantía.

Los tres elementos forman parte de la naturaleza de la lexicografía al nivel más abstracto posible y por ello están presentes en todos los diccionarios, siempre que los mismos se conceptualicen como herramientas de información.

Esta idea rompe con la tradición lexicográfica de los últimos trescientos años y tiene dos implicaciones, una teórica y otra práctica. La implicación teórica ya se ha visto en los párrafos anteriores: La lexicografía –y por extensión el diccionario– no es una parte integrante de la lingüística; en vez de ello, la lexicografía se configura como una ciencia independiente que exige un nivel de conceptualización propio y adecuado para cualquier sistema de información conocido; sea para un diccionario o para una guía telefónica, ya que aunque puedan parecer diferentes, ambos son herramientas de información que un usuario consulta cuando tiene una necesidad puntual de información, sea el teléfono de una persona concreta o el significado o uso de una palabra específica.

Es en este nivel de abstracción, el más elevado posible, en el que se encuentra la información fundamental que se investiga principalmente de una manera deductiva, es decir, “imaginando” la situación potencial de uso, las características del usuario y sus necesidades y la mejor forma para lograr que quede satisfecho de la consulta realizada; no solo porque ese usuario ha sido capaz de encontrar lo que buscaba sino, también, porque ese proceso fue rápido y poco costoso. Es en este nivel de abstracción más elevado posible en donde la TF analiza los componentes específicos de un diccionario concreto: por ejemplo una introducción sistemática en un diccionario especializado.

Además, –y esta es la implicación práctica– las necesidades de información de los usuarios nunca son necesidades abstractas en el plano lexicográfico sino

que siempre se perciben como necesidades íntimamente relacionadas con usuarios concretos en situaciones de uso concretas. Así, un usuario en una situación de recepción de un texto especializado, necesita solamente datos que le permitan conocer el significado de la palabra o expresión que está buscando. Por consiguiente, las necesidades del usuario en términos lexicográficos se tratan siempre como tipos específicos de necesidades de información, relacionadas con tipos específicos de usuarios que se encuentran en tipos específicos de situaciones sociales extraléxicográficas.

Igualmente, la TF intenta encontrar fórmulas de acceso a los datos que sean rápidas y eficaces con la esperanza de que el usuario transforme esos datos en la información que necesita. Los datos que necesita un traductor de un texto de contabilidad, por ejemplo, dependen de varios factores, como puedan ser su nivel de dominio de la especialidad, de la idiosincrasia cultural del sistema contable y de su nivel lingüístico. Es en este lugar en el que cobra relevancia la valoración cultural de la contabilidad que, como se verá más adelante, están en el origen de errores importante en la traslación al español de las Normas Internacionales de Contabilidad. Es a este usuario potencial al que le interesa, por ejemplo, una introducción sistemática, con rutas de acceso a la misma que admitan diferentes posibilidades, ya que no necesitará “leerse” toda la Introducción en todas las situaciones potenciales de uso.

Finalmente, la colaboración con otras disciplinas académicas debe asumirse como necesaria y abierta a todas las posibilidades que vengan marcadas por la naturaleza de la lexicografía y su aplicación práctica. Es irrefutable que la construcción y uso adecuado de un diccionario histórico solo podrá hacerse utilizando el conocimiento proporcionado por la Filología. No tiene mucho sentido

que un usuario sin preparación específica busque ayuda en un diccionario filológico; salvo que este diccionario también haya pensado en las necesidades de estos usuarios potenciales y haya actuado en consecuencia ofreciendo datos lexicográficamente relevantes, que son los datos que están especialmente incluidos para solucionar las necesidades de un usuario específico.

Los párrafos anteriores cobran una gran relevancia a la hora de diseñar y construir un *diccionario especializado*, es decir una herramienta de información que está obligada a presentar diferencias sustanciales con las herramientas de información desarrolladas en marcos teóricos diferentes, como los defendidos por terminólogos e ingenieros del conocimiento que vimos en el capítulo anterior (cf. Capítulo 3).

Para los defensores de la TF, un diccionario especializado es una herramienta que ofrece información lingüística y/o conceptual de un campo de conocimiento; es decir, de un dominio que exige un nivel de preparación del usuario que solo puede conseguirse mediante el estudio y/o la práctica (conocimiento y destrezas en los párrafos anteriores). Esta es la característica definitiva del diccionario especializado y por ello el elemento que explica que el mismo solo pueda diseñarse y construirse una vez que se tiene un conocimiento suficiente de la lengua y los conceptos del dominio en cuestión. Esta idea, que parece tan evidente, es objeto de controversia académica entre dos posturas bastante separadas entre sí (ver las recensiones críticas de L'Homme (2015) y León Arauz y Faber (2015) al libro de Fuertes-Olivera y Tarp (2014) sobre la teoría y práctica de los diccionarios especializados). En síntesis, y para los objetivos de esta tesis, nos interesa lo siguiente:

- La Lexicografía especializada es lexicografía al nivel más general posible, es decir es la teoría y práctica del diccionario especializado.
- El *diccionario especializado* es una herramienta de información que ofrece datos lexicográficamente relevantes sobre la lengua y los conceptos de un dominio. Como tal herramienta de información tiene características similares a lo que otros investigadores denominan: *glosario, lexicón, enciclopedia, diccionario enciclopédico, diccionario terminológico, base de datos terminológica, banco de términos, base de conocimiento terminológica, etc.* (Kageura y L'Homme, 2008).
- Los diccionarios especializados deben estar diseñados y contruidos para solucionar *necesidades comunicativas*: problemas relacionados con la recepción, producción y/o traducción de textos, y/o *necesidades cognitivas*: problemas de conocimiento sobre un dominio o campo de conocimiento especializado.

En el marco de la TF la diferenciación entre comunicativo y cognitivo debe verse como un continuo, en cuyos extremos se sitúan diccionarios únicamente comunicativos como el que se muestra en el ejemplo (4) o únicamente cognitivos, como el del ejemplo (5). En el ejemplo (4) solo tenemos un lema y su equivalente inglés, mientras que en el segundo se ofrece un lema y su definición:

saldo de caja: *cash balance*

Ejemplo (4): Ejemplo de un diccionario comunicativo (Lozano Irueste, 1989).

acción ordinaria de emisión condicionada:

Acción emitida por la empresa tras el cumplimiento de ciertas condiciones. Desde el cumplimiento de dichas condiciones estas

acciones ordinarias de emisión condicionada se considerarán en circulación, entrando a formar parte, por tanto, del cómputo de las ganancias por acción básicas.

Ejemplo (5): Ejemplo de un diccionario cognitivo (Mora Enguítanos y otros, 2008)

Desde hace algunos años, no obstante, la mayoría de los diccionarios especializados que se publican no se corresponden íntegramente con estas categorías: no son totalmente comunicativos ni totalmente cognitivos. En realidad responden a una demanda de la TF que lleva a cabo, en relación con este tema, un conjunto de interrogaciones sobre las necesidades de los usuarios y las situaciones de uso; es decir, si el usuario va a consultar el diccionario cuando tiene un problema de lengua, de concepto o de ambos. Generalmente las dudas que obligan a consultar una fuente de información contable suelen estar relacionados tanto con el lenguaje contable como con los conceptos, por lo que observamos una cierta proliferación de diccionarios que incluyen ambos componentes, aunque sea de una manera un tanto incipiente, como vemos en el ejemplo (6):

Valor actual / GB: *present value* / FR: *valeur actuelle*/ DE *Gegenwartswert* / IT: *valore attuale* / PT: *valor actual*

Resultado de descontar una o más cantidades futuras al presente, utilizando una determinada tasa de descuento. La tasa de descuento refleja el valor temporal del dinero y el elemento riesgo que existe siempre en un flujo de caja previsto en el futuro. Si los flujos están en términos nominales, la tasa de descuento incluirá además una hipótesis de inflación prevista.

Ejemplo (6): Ejemplo en un Diccionario cognitivo comunicativo (Elosúa, 2007)

Los diccionarios especializados, contruidos para satisfacer necesidades comunicativas y cognitivas conjuntamente, representan un avance importante desde el punto de vista lexicográfico; aunque obliga a un replanteo de muchos de los componentes lexicográficos, especialmente de aquellos que forman el núcleo de la lexicografía; en tanto en cuanto la misma tiene como objetivo central explicar el

significado del «*lema*». La trascendencia lexicográfica de dicho concepto se evidencia en un doble plano. Por un lado, en su intento por capturar el significado de las unidades léxicas de una o varias lenguas, la lexicografía se convierte en semántica aplicada. Por otro, el significado se ha convertido en el rasgo lingüístico de las unidades léxicas, al que mayor atención lexicográfica se ha venido dedicando tradicionalmente. La razón de ser de este particular parece constituirlo el hecho de que son los problemas de índole semántica los que con mayor frecuencia conducen al usuario a recurrir al diccionario como el repositorio de información léxica por antonomasia.

No obstante, en los últimos lustros se observa un cambio importante, quizás consecuencia del auge de la lexicografía pedagógica, ya que el diccionario se está convirtiendo en una obra de referencia integral para un buen número de usuarios.

Mencionar en este punto, el tipo de definición utilizada para los lemas; que debe ser una definición completa, para ofrecer lo más relevante desde el punto de vista conceptual, especialmente adoptando la idea de que el significado debe ser muy preciso y no incluir referencias que obliguen a nuevas búsquedas. Así, frente al significado bastante genérico de *valor actual* del ejemplo (6), los *Diccionarios de contabilidad*, contruidos aplicando los principios de la TF, llevan a cabo una definición más precisa, incorporando dos conceptos distintos, que no son sinónimos, uno identifica *valor actual* con *valor corriente* y otro con *valor presente* (ejemplo 7):

valor actual

1. Definición

El valor actual o valor corriente, es la cantidad en efectivo o equivalentes de efectivo necesaria para adquirir un activo en estos momentos, con independencia de su valor en el pasado o en el futuro.

2. Definición

El valor actual es el valor presente de los flujos de efectivo que se espera recibir en el futuro, multiplicado por un factor de descuento.

Ejemplo (7): Definiciones de **valor actual** en los *Diccionarios de Contabilidad*

Todas las precisiones realizadas anteriormente, son importantes a la hora de diseñar la IS, ya que la misma se elabora con la misma metodología de los diccionarios en línea o diccionarios de Internet, de los que formará parte. Conviene, por tanto, precisar y analizar este tipo de lexicografía tal y como la misma se manifiesta en los diccionarios especializados en la era de Internet.

4.3. Los Diccionarios especializados en la era de Internet

Asistimos en los últimos años a una proliferación de publicaciones relacionadas, de una u otra manera, con el impacto de tecnologías como Internet en la lexicografía. De forma general vamos a denominar lexicografía de Internet o *e-lexicografía* al conjunto de trabajos relacionados con: a) la construcción de diccionarios de Internet; b) el acceso y consulta de los mismos, y c) su estudio. La importancia que tiene el estudio de este campo se pone de manifiesto, por la publicación reciente de monografías, entre las que se destacan los trabajos de Fuertes-Olivera y Bergenholtz (2011), Fuertes-Olivera y Tarp (2014), Granger y Paquot (2012), y Kosem y otros, (2015).

Si a lo anterior se suma el número de artículos relacionados con la *e-lexicografía* que se han publicado en las principales revistas lexicográficas, como *Dictionaries*, *Lexicographica*, *Lexikos*, *International Journal of Lexicography*, y *Terminology* (por citar solo revistas que tienen la etiqueta de “internacional”); puede observarse el interés que se manifiesta sobre esta investigación lexicográfica. No es este el lugar adecuado para llevar a cabo un estudio detallado de estas publicaciones. No obstante, se puede resumir el contenido de las mismas afirmando que la *e-lexicografía* no significa lo mismo para todos los investigadores que trabajan en este campo. Por razones de espacio se resumen las tres líneas de trabajo más difundidas en *e-lexicografía* en estos momentos.

- I. Algunos investigadores presentan la e-lexicografía en el marco de la compilación de megacorpus de referencia (es decir, colecciones informatizadas de textos llevadas a cabo con criterios de representatividad) y el trabajo con los mismos. Suelen aspirar a construir artículos lexicográficos de manera automática, o al menos de parte de ellos (Attia y otros, 2011). En este marco de referencia se sitúan todos los proyectos dedicados a la extracción automática de información lingüística, especialmente los que se centran en la extracción de candidatos a términos con los que esperan construir bancos de términos, bases de conocimientos y otro tipo de materiales de referencia.
- II. Otra línea de trabajo, es la que tiene como objetivo el diseño de materiales de referencia de Internet que aunque concebidos como diccionarios impresos, aspiran a incorporar a los mismos todas las herramientas auxiliares que puedan; normalmente sin saber para qué o para quién sirven. Quizás los ejemplos más representativos de esta línea de trabajo sean los “portales lexicográficos”, como WordReference.com, que ofrece al usuario varias posibilidades de búsqueda, aunque obliga al mismo a un análisis concienzudo que limita la utilidad de la herramienta.
- III. La tercera línea de trabajo, que es la que plantea la TF, ve a la lexicografía de Internet como lexicografía al nivel más abstracto posible (cf. 4.2), pero con peculiaridades importantes derivadas de la existencia de tecnologías y prácticas novedosas. Parte de la idea de que es imprescindible la colaboración entre disciplinas diversas, -además de los lexicógrafos y expertos en el campo especializado tratado, la contabilidad en nuestro caso-, es necesaria la colaboración con expertos en Internet, la mayoría de los cuales proceden de las ciencias de la información y de la

Informática. No puede concebirse un diccionario de estas características sin su participación y colaboración. Por ejemplo, Fuertes-Olivera y Tarp (2014) analizan las tecnologías de Internet existentes con fines lexicográficos y concluyen que algunas de ellas son necesarias para conseguir lo que consideran, el *santo grial* de la lexicografía en línea: la «*individualización*»; lo que significa dotar al diccionario de herramientas que permita a un usuario individual solucionar sus necesidades de información individuales en una situación individual de uso; sin que sufra la sobrecarga informativa –es decir, el denominado efecto Google (Fuertes-Olivera y Bergenholtz, 2011)– que se produce cuando el usuario recupera tantos datos que acaba desistiendo de la búsqueda, frustrado por el volumen de información recuperada y porque la validez de la misma no está garantizada.

Las tecnologías que existen en la actualidad en el manejo de datos con fines lexicográficos, permiten ya esta *individualización*, aunque se precise de adaptaciones a las situaciones concretas que puedan plantearse. Entre las tecnologías existentes pueden citarse: a) el filtrado de datos (es decir, el usuario no recupera todos los datos lexicográficos, sino algunos, los que se consideran más relevantes), b) el acceso a los datos suplementarios (es decir, el acceso a datos enlazados libres o a corpus específicos, etc.) y c) el acortamiento del tiempo de acceso, por ejemplo mediante un proceso de distribución y almacenamiento de los datos idiosincrático (Fuertes-Olivera y Bergenholtz, 2011).

Todo lo que acabamos de señalar se manifiesta con gran nitidez en la concepción de lexicografía especializada defendida por los partidarios de la TFL. Es en este marco en el que se sitúan los *Diccionarios de contabilidad*, como un

sistema de información integral, es decir, como una obra de referencia lexicográfica que contiene entradas, cada una de las cuales están relacionadas con temas diversos o con elementos de una lengua. Es posible que este diccionario también contenga textos externos, como enlaces que pueden consultarse cuando alguien necesita ayuda en una situación de uso, por ejemplo cuando quiere entender el significado de una palabra o su equivalente en otro idioma, o conocer más sobre algo.

De acuerdo con lo anterior, los *Diccionarios de contabilidad*, se presentan como un conjunto de herramientas de información. Al mismo tiempo que productos individuales, forman parte de un conjunto con características comunes, ya que todos ellos son el resultado de la aplicación de una misma conceptualización. Es por ello, que es imprescindible que se sustenten en una teoría lexicográfica, pero también en una práctica, basada en una conceptualización concreta del objeto del diccionario, la contabilidad en nuestro caso (cf. Capítulo 1). Solo el conocimiento previo de algo, nos permitirá diseñar herramientas de información diferentes en tanto en cuanto podrán hacer uso de las tecnologías existentes creadas para mejorar y facilitar el proceso de consulta de la obra de referencia.

Hasta que se pueda lograr la individualización lexicográfica tal y como la misma está descrita en la literatura; ya que las tecnologías de Internet señaladas, aún no permiten la existencia de un sistema integral de información; puede buscarse como paso intermedio, lo que los lexicógrafos llaman una *individualización tipológica*; es decir, ofrecer los datos que el lexicógrafo considera que son *datos lexicográficos relevantes y necesarios* en una situación de uso tipo para un usuario tipo. Hasta la fecha las soluciones propuestas para conseguir la individualización tipológica se han basado en tres ideas:

- (1) En la lexicografía de internet, el concepto de *estructura* de Wiegand, como forma de comunicación, debe ser sustituido por el de *estructuración*, tal y como lo analizan Bergenholtz y Agerbo (2015), o por el de *dinamicidad* (Bergenholtz, 2011; Nielsen & Fuertes-Olivera, 2013; Tarp, 2011). En esencia, ambos conceptos hacen referencia al conjunto de decisiones que lleva a cabo un lexicógrafo encaminadas a lograr una distribución y presentación idiosincrática de los datos almacenados en la base de datos lexicográfica. En otras palabras, ambos conceptos “obligan” al lexicógrafo a planificar de antemano relaciones y conexiones entre la base de datos y el motor de búsqueda de cada situación de uso. Por ejemplo, en una situación de *recepción*, el usuario que busca el concepto *activo* en los *Diccionarios de contabilidad* recupera *solamente* una definición breve del concepto como nombre masculino y como adjetivo (ejemplo 8), aunque en la base de datos lexicográfica hay también muchos más datos lexicográficos (ejemplos, colocaciones, notas de uso, flexión, etc.), que solo se recuperan cuando el usuario busca en una situación diferente, como puede ser “traducción” o “producción” (cf. 4.4.).

Recepción

activo 1 *nombre masculino*

Definición

Un activo es cualquier recurso controlado económicamente por a empresa resultante de hechos pasados y del que espera obtener rendimientos o beneficios en el futuro. Los activos se incluyen en el balance de situación.

activo 2 *adjetivo*

Definición

Alguien que está activo es alguien que está ocupado haciendo algo.

Ejemplo (8). **Activo** en una situación de *recepción* en los *Diccionarios de contabilidad*

- (2) En una base de datos lexicográfica pueden y deben almacenarse el mayor número de datos posibles; tal almacenamiento, no obstante, obliga *también* al lexicógrafo a decidir sobre el proceso de almacenamiento (Fuertes-Olivera, 2015b); a interrogarse sobre quién puede almacenar los datos, qué datos pueden almacenarse, dónde pueden almacenarse los datos, cuándo pueden almacenarse los datos y cómo pueden almacenarse. La colaboración multidisciplinar del lexicógrafo, el contable y el informático, puede ser decisiva en este proceso.
- (3) La base de datos lexicográfica debe ser idiosincrática, es decir, creada *ex novo* para cada proyecto lexicográfico. Es verdad que existen bases de datos lexicográficas (también conocidas como sistemas de almacenamiento y compilación de diccionarios, (Abel 2012) comerciales muy utilizadas). Estas bases solo son recomendables y pueden usarse si tienen flexibilidad, es decir, si permiten al lexicógrafo seleccionar, presentar y tratar los datos lexicográficos de varias formas; con el objetivo de poder encaminarse hacia la individualización de los datos, que como se ha dicho a lo largo de este capítulo es el *santo grial* de la lexicografía de Internet.

4. 4. Los Diccionarios de Contabilidad

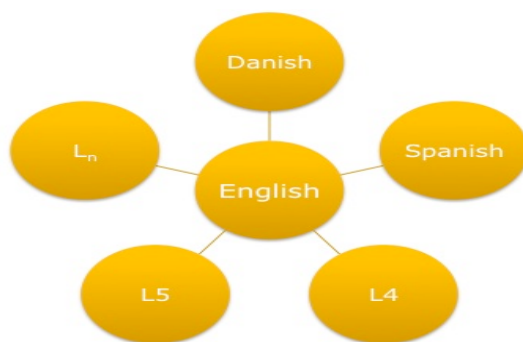
En el marco de la TFL, el diccionario especializado de Internet se presenta como una herramienta realizada de forma conjunta por lexicógrafos y expertos en diversos campos: en la materia tratada, en bases de datos y, aún, en marketing y en venta de productos por Internet. Esto hace que el diccionario especializado de Internet pueda considerarse un producto típico de la economía basada en el conocimiento como, por ejemplo, los *diccionarios de contabilidad*, elaborados por los integrantes del Centro Internacional de Lexicografía de la Universidad de Aarhus (Dinamarca), de la Universidad de Valladolid y de la empresa danesa Ordbogen A/S, empresa puntera en ofrecer servicios en línea “premium”, una de las formas de negocio más actuales en el mercado de Internet.

Los diccionarios de contabilidad, se construyen para satisfacer las necesidades de tres tipos preferentes de usuarios con necesidades comunicativas y cognitivas en el campo de la contabilidad y en tres lenguas maternas: danés, español e inglés. Todos estos diccionarios son diccionarios en línea y pueden consultarse en <http://lemma.com>, que es una de las marcas comerciales de la empresa danesa Ordboben A/S. Esta forma de negocio tiene gran importancia para los diccionarios de contabilidad ya que los mismos se configuran en, su construcción, condicionados por esta idea de negocio basada en la economía del conocimiento, tan en boga en estos momentos en que el uso de Internet se ha consolidado, además de su carácter lúdico, como plataforma de acceso al conocimiento.

En un proyecto como los *Diccionarios de contabilidad*, que se desarrolla de forma simultánea en varios países, es imprescindible tener una organización operativa adecuada y el acceso a una tecnología de vanguardia. Esta última se centra en un entorno de trabajo que permite emplear una estructura flexible conocida como estructura de *centro y radios* (*hub and wheels* en inglés) (Figura 6).

El inglés es el nodo de los *Diccionarios de contabilidad*; este hecho se justifica por varias razones principales. La primera es que la lengua inglesa es la *lingua franca* de la comunicación científica y académica. La mayor parte de la investigación contable –por ejemplo el análisis de nuevos conceptos contables, modificaciones y cambios de los existentes, etc.– se publican normalmente en inglés; algo que obliga a los autores de estos descubrimientos a nombrarlos en inglés, es decir, a crear una terminología en este idioma. La prevalencia del inglés en la contabilidad esta determinada, además, porque es el idioma de las normas contables internacionales.

Figura 6. Estructura *centro y radios* de la plataforma de los *diccionarios de contabilidad*



La estructura de *centro y radios* va asociada a una plataforma de trabajo con tres componentes individualizados y relacionados entre sí: una base de datos lexicográfica; un motor de búsqueda; y una página de Internet. El diccionario en

línea o diccionario de Internet es el conjunto de los tres componentes y exige que en cada uno de ellos trabajen expertos con conocimientos y destrezas adecuados e integrados entre sí.

La base de datos es un todo integrado con un buen número de “layouts” o pantallas, importantes en un diccionario de Internet por ser la imagen primera que va a percibir el usuario (Figura 7).

Figura 7: Layout o pantalla para la inclusión de datos lexicográficos del español de la contabilidad

The image shows a web interface for adding accounting terms. It is divided into two main sections. The left section displays a detailed entry for the Spanish term "beneficio acumulado". It includes a definition in Spanish, an English translation, and a list of collocations. The right section shows a form for adding a new entry, with a preview of the entry content and a list of language standards (DK, E, IAS/IFRS, UK, US) to be selected. Below the preview are buttons for "translations", "collocations", and "examples", and a "remove" button.

Left Section (Spanish Entry):

Definición
El beneficio acumulado es la rentabilidad total que se acumula a las aportaciones realizadas por los partícipes de un plan de pensiones. Tanto las aportaciones como las ganancias serán devueltas a los partícipes del fondo cuando estos cumplan las condiciones para rescatar el fondo.

accumulated benefit

Definición
Accumulated benefit is the total accrued amount of benefits contributed to a pension fund over the contribution period to date.

Colocaciones

- el valor de los beneficios acumulados
- the value of accumulated benefits
- el valor actual de los beneficios acumulados
- the present value of accumulated benefits
- generar un beneficio acumulado
- generate an accumulated benefit
- beneficio acumulado a largo plazo
- long-term accumulated benefit

Ejemplos

- Un inversor podrá cambiar de un plan de pensiones a otro sin penalizaciones fiscales y sin perder los beneficios acumulados.
- Investors could transfer funds from a pension fund to another without paying tax income and maintaining their benefits.

Right Section (Form):

0 **beneficio acumulado** **edit**

El beneficio acumulado es la rentabilidad total que se acumula a las aportaciones realizadas por los partícipes de un plan de pensiones. Tanto las aportaciones como las ganancias serán devueltas a los partícipes del fondo cuando estos cumplan las condiciones para rescatar el fondo.

0 **accumulated benefit**

Accumulated benefit is the total accrued amount of benefits contributed to a pension fund over the contribution period to date.

DK
E
IAS/IFRS
UK
US

translations **collocations** **examples**

remove **edit**

La base de datos tiene, además, otras tres tecnologías para facilitar el trabajo en la nube: (i) una conexión directa al buscador de Google, con el que puede obtenerse datos que pudieran ser adecuados para su inclusión; es decir, es una tecnología que mejora y optimiza el tiempo de búsqueda; (ii) un botón “edit/exclude” para poder restringir los datos a una lengua y sistema contable, por ejemplo, un lema es solo español y no existe en inglés o en danés; activando este botón los datos de un sistema contable no se pasan a otro; (iii) un fichero “memo” que se utiliza para la comunicación interna entre los editores, expertos en contabilidad, traductores y lexicógrafos que trabajan en este proyecto lexicográfico. Gracias al diseño de centro y radios, los *Diccionarios de contabilidad* no solo pueden actualizarse de forma fácil y rápida sino que también pueden modificarse por cualquiera de las razones que afecten a cualquiera de los tres componentes que forman la espina dorsal de un diccionario especializado: a) los datos lexicográficamente relevantes; b) los usuarios que necesitan los datos en una o varias situaciones de uso; y c) las rutas de acceso a los datos.

Como ilustración, reflejamos a continuación los campos de datos a los que puede acceder un usuario de los diccionarios de contabilidad.

1. Lema (entrada) en español e inglés.

El lema o entrada es el término a definir. Se presentará distinguiendo:

- Índice de homonimia (si es necesario). Es un superíndice que indica que dos o varios homógrafos pertenecen a dos categorías gramaticales diferentes o pertenecen a la misma categoría gramatical, pero con flexiones diferentes.
- Índice de polisemia (si es necesario). Es un número arábigo que indica que un homógrafo que tiene varios significados o conceptos.

El ejemplo (9) nos indica que **audit** puede ser un nombre, un verbo o un adjetivo y que tanto como nombre como verbo tiene dos acepciones diferentes:

audit 1 *noun*

1 Definition

- La auditoría es el examen crítico y sistemático de los estados financieros totales de una empresa, o de un hecho o circunstancia particular. Este examen lo realiza una persona, una empresa de auditoría, o un grupo de personas independientes, denominadas auditores. La revisión debe realizarse cumpliendo unos procedimientos establecidos y la opinión de estos expertos sobre la validez y legalidad de lo revisado se plasmará en el informe de auditoría.
- An audit is an examination of the financial report and statements of an enterprise by an independent auditor after which the audit gives an opinion which is expressed in an audit report.

auditoría

2 Definition

- Una auditoría es un examen metódico y oficial o una revisión por un experto.
- An audit is an official, methodical examination or review by an expert.

auditoría

audit 2 *verb*

1 Definition

- Auditar es revisar de forma independiente la información reflejada en los documentos oficiales, como por ejemplo las cuentas anuales u otros documentos, con el fin de expresar una opinión sobre las cuentas anuales de una organización.
- To audit is to independently examine and subsequently express an opinion on the financial statements of an organisation.

auditar

2 Definition

- Auditar es comprobar algo de forma oficial.
- To audit is to check something officially.

auditar

audit 3 *adjective*

Definition

The placement of 'audit' in front of a noun specifies the meaning of the noun to pertain to the field of auditing: audit services, for example, are services performed with a view to auditing financial statements.

Ejemplo (9): La entrada **audit** en el par inglés-español de los *Diccionarios de contabilidad*

- Código describiendo la variante lingüística del lema, importante en el diccionario bilingüe ya que la expresión del término puede ser diferente para el inglés americano y el inglés el británico. Así, señalar como (UK), significa que es el término utilizado si se usa en inglés del Reino Unido (ejemplo 10):

(UK) **accounts** *noun*

Definition

The company accounts showing their economic and financial situation, as well as the ratio of income and expense for the period, at a specified date.

Las cuentas anuales de una empresa muestran la situación económica, financiera y de resultados a una fecha concreta.

Ejemplo (10): La entrada **accounts** en el par inglés-español de los *Diccionarios de Contabilidad*

2. Equivalente.

Es la denominación del término en el segundo idioma de la combinación elegida de diccionario; por ejemplo el equivalente irá en inglés para la combinación español-inglés o en español para la combinación inglés-español, como el equivalente *cuenta* en el ejemplo (12) o el equivalente *cuentas anuales* en el ejemplo (11).

3. Definición del lema.

Las definiciones van en la lengua del término o lema y además, en el diccionario inglés-español se incluye una definición del lema en inglés y una definición del equivalente en español del mismo término inglés. Este hecho responde a una necesidad de los usuarios españoles con un manejo del inglés más deficiente, ya que como se ha comentado, el diccionario debe servir y cubrir las

necesidades de sus usuarios que pueden tener características o conocimientos diferentes.

4. Colocaciones en inglés o español.

Las colocaciones son de trozos de texto, extraídos de textos reales, que ilustran el empleo del lema y equivalente en una situación de uso. En los diccionarios bilingües todas las colocaciones están traducidas, lo que supone una gran ayuda para los traductores -por tanto, una ventaja asociada a un diccionario Premium (ejemplo 11).

account 1 *noun* <an account, the account, accounts>

Grammatical note

When used in the plural form, accounts refer to several bookkeeping records and as such, seen as a whole refer to financial statements.

1 Definition

- Las cuentas son instrumentos de representación de los elementos patrimoniales de una empresa. Las cuentas suponen la clasificación de todas las transacciones comerciales que tiene una empresa. Se refiere al nombre debidamente codificado o numerado que se da a los elementos patrimoniales de la empresa. Tiene tres dígitos y un nombre.
- An account is a record in monetary terms of accounting transactions listing items of a similar type on a debit or credit basis. Accounts are part of an accounting system and usually classified according to a specific category, e.g. cash account, ledger account, nominal account, contra account, deposit account etc.

cuenta *nombre femenino* <una cuenta, la cuenta, unas cuentas, las cuentas>

Collocations

- a frozen account
una cuenta congelada
- transfer an amount to an account
transferir una cantidad a una cuenta
- an account with a securities depository
una cuenta de títulos
- a special account
una cuenta especial
- make a deposit on an account

Ejemplo (11): Colocaciones de **account** en el par inglés-español de *Diccionarios de contabilización*

5. Traducciones de las colocaciones.

Se realiza la traducción de las colocaciones del primer idioma del par considerado al segundo idioma. Así en el par inglés español las colocaciones en inglés son traducidas al español, como se ve en el ejemplo (11).

6. Ejemplos en inglés o español.

Son oraciones enteras en inglés y/o español que refuerzan el concepto contable y alguno de sus usos, además para proporcionar información relativa a otras materia, por ejemplo, la jurídica, sobre todo la mercantil que afecta a aspectos formales y normativos de muchas operaciones contables, como la elaboración de cuentas anuales, ampliaciones de capital, etc. (ejemplo 12).

7. Traducción de los ejemplos.

Como la traducción al español de los ejemplos en inglés o la traducción al inglés de los ejemplos españoles (ejemplo 12):

- informe y cuentas anuales
report and accounts (UK)
 - cuentas anuales auditadas
audited accounts (UK)
 - presentar las cuentas anuales
present the accounts (UK)
 - la fiabilidad de las cuentas anuales
the reliability of the accounts (UK)
- Examples**
- El Consejo de Administración aprobó estas cuentas anuales el 8 de marzo de 2006.
These accounts were approved by the Board of Directors on 8 March 2006. (UK)

Ejemplo (12). Traducción de un ejemplo en el par español-inglés de los *Diccionarios de contabilidad*

8. Sinónimos y antónimos.

Ofrecen alternativas al lema y/o equivalente, como el sinónimo *experto contable* del lema **auditor** (ejemplo 13):

auditor *nombre masculino* <un auditor, el auditor, unos auditores, los auditores> ; *nombre femenino* <una auditora; la auditora, unas auditoras, las auditoras>

1 Definition

Un auditor es una persona física o jurídica nombrada para examinar de manera independiente las cuentas de una empresa. El nombramiento lleva consigo la responsabilidad final sobre la veracidad del informe que elabora. Para auditar una empresa cotizada, el auditor debe ser un profesional contable autorizado y titulado.

Synonyms

- [experto contable](#)

auditor *noun* <an auditor, the auditor, auditors>

Ejemplo (13): Empleo de sinónimos en el par español inglés de los *Diccionarios de contabilidad*

9. Notas lexicográficas.

Son informaciones de uso que hacen referencia a: (a) aspectos gramaticales –por ejemplo, para indicar que **accounts** siempre es plural con el significado de *cuentas anuales* (ejemplo 13) – (b) información contrastiva entre los sistemas contables danés, español, e inglés (incluyendo diferencias intersistemas) y (c) aspectos de uso, como por ejemplo, referencias a normativa que puede ser distinta en los distintos países considerados. Por ejemplo, en la entrada para **acción de clase A** hay una nota lexicográfica que nos informa que en la legislación española todas las acciones tienen los mismos derechos políticos, derecho de voto; aunque pueda exigirse la tenencia de un mínimo de acciones para poder ejercer este derecho de voto en la junta de accionistas.

10. Fuente.

Es un hipervínculo a un texto externo accesible a través de Internet. En los *Diccionarios de contabilidad*, el hipervínculo lleva directamente a páginas oficiales, como las del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en las que el usuario del diccionario puede acceder a textos oficiales actualizados que le garantizan la fiabilidad del lenguaje y del hecho contable. El ejemplo (15) muestra la entrada

contrato de seguro en los *Diccionarios de contabilidad del español* y del par español-inglés:

En el ejemplo (14) observamos que el usuario del diccionario puede clicar en los hipervínculos señalados: **póliza de seguro**, **contrato de seguros**, **póliza de seguros**, **partes vinculadas** (todos estos son lemas en el diccionario; es decir, es un ejemplo de referencia cruzada) y en “NIIF 4. Apéndice A”.

contrato de seguro <un contrato de seguro, el contrato de seguro, unos contratos de seguro, los contratos de seguro>

Definition

Un contrato de seguro es un documento de naturaleza jurídica que refleja el acuerdo alcanzado por las partes.

Una de las partes se obliga a pagar una prima, mensual o anual, a la otra parte, que se obliga a resarcir al comprador en caso de que este sufra una pérdida, tal y como se especifica en el documento.

Synonyms

- [póliza de seguro](#)
- [contrato de seguros](#)
- [póliza de seguros](#)

Collocations

- la contabilización de los contratos de seguro
- adquirir una cartera de contratos de seguro
- emitir un contrato de seguro
- al suscribir un contrato de seguro
- la esencia de un contrato de seguros
- riesgos cubiertos por un contrato de seguro
- instrumentos financieros que se incluyen en los contratos de seguro
- derechos y obligaciones según los contratos de seguro
- firmar un contrato de seguro
- contratos de seguro de las compañías de seguro
- contratos de seguro que incluyen un plan de jubilación de prestaciones definidas
- contratos de seguro adquiridos en una combinación de negocios o en una transferencia de cartera de inversiones
- dividir en dos componentes el valor razonable de los contratos de seguro
- las políticas contables de la aseguradora para el tratamiento de los contratos de seguro
- los activos, pasivos, ingresos y gastos reconocidos procedentes de los contratos de seguro
- la cuantía, periodificación e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros de los contratos de seguro
- derivados implícitos contenidos en un contrato de seguro anfitrión
- derechos contractuales netos de acuerdo con un contrato de seguro
- un contrato de seguro de crédito
- un contrato de seguro que diferencia entre un componente de depósito y un componente de seguro
- el contrato de seguro contra incendios

Examples

- Las cantidades anotadas procedentes de los contratos de seguro se explican en las notas a los estados financieros.

See also:

- [partes vinculadas](#)

Sources

- [NIIF 4. Apéndice A](#)

Search methods

Recepción	Pi
Encontrar un término	Co

Ejemplo (14): Hipervínculo **Sources** en la entrada **contrato de seguro** del *Diccionario de Contabilidad del español*

Al clicar en “NIIF 4. Apéndice A”, el usuario accede a las Normas Internacionales de Información Financiera en la página web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en donde puede desplegar la NIIF 4 y descubrir en el Apéndice A la definición de **contrato de seguro** ofrecida en este texto (ejemplo 15):

Contrato de seguro:

Un contrato en el que una de las partes (la entidad aseguradora) acepta un riesgo significativo de la otra parte (el tomador de la póliza), acordando compensar al tomador si ocurre un evento futuro incierto (el evento asegurado) que afecta de forma adversa al tomador del seguro (véase el Apéndice B que contiene directrices sobre esta definición).

Ejemplo (15): Definición de **contrato de seguro** en la NIIF 4.

Para los objetivos de esta tesis, la funcionalidad “fuente” (Source) es muy importante, ya que facilita la interrelación entre términos, conceptos, tradiciones, etc. Por lo que puede usarse para establecer las referencias entre entradas del diccionario y las que se proponen para la IS y solucionando las dificultades de uso del diccionario con origen en el diferencias culturales, tan significativas en contabilidad, debidas a la utilización de términos traducidos o adaptación a la normativa recogida en las NIIF. Además, es importante señalar que los hipervínculos siempre nos llevan a páginas web oficiales, y por tanto, a sitios de información fiables.

Los diccionarios de contabilidad utilizan tecnologías para eliminar el efecto Google o *sobrecarga informativa*, es decir, el hecho de que alguien haga una búsqueda en Internet y reciba tantas páginas que se vea obligado a abandonar la búsqueda antes de tener éxito. Para evitar este problema, los diccionarios van equipados con sistemas de búsqueda maximizadora y minimizadora. Este sistema consiste en relacionar con números los campos de la base de datos con los

motores de búsqueda, de forma que según sea el botón de búsqueda elegido, el usuario recuperará datos diferentes; en concreto los datos que están pensados para solucionar las necesidades de información en diferentes situaciones de uso. El resultado práctico de aplicar esta innovación es que hay 12 *diccionarios de contabilidad*, cuatro de ellos integrados en el par inglés español, cuatro dedicados únicamente al sistema contable español y cuatro dedicados al par español inglés.

A continuación se describen brevemente los distintos *diccionarios español de contabilidad*. Los ejemplos (16) a (20) muestran lo que el usuario recupera al buscar **balance** en estos diccionarios.

1. *Diccionario español de contabilidad: Recepción* (Fuentes-Olivera y otros, 2013a): En este diccionario el usuario recupera la categoría gramatical del concepto y una definición del mismo (ejemplo 16). Es el origen de los demás diccionarios que se van anexando a él, incorporando los elementos que se han descrito anteriormente.

balance *nombre masculino*

Definition

El balance es un informe financiero o estado contable que muestra la situación patrimonial de una entidad económica, normalmente una empresa, en un momento determinado. Es, por tanto, un resumen de todo lo que tiene la empresa, de lo que debe, de lo que le deben y de lo que realmente le pertenece a su propietario, a una fecha determinada.

Ejemplo (16): **Balance** en el *Diccionario español de contabilidad: Recepción*

2. *Diccionario español de contabilidad: Producción* (Fuentes-Olivera y otros, 2013b): En este diccionario el usuario recibe colocaciones y ejemplos, que puede incluir información conceptual, como en el ejemplo (17), cuando se realiza en el ejemplo una definición del concepto de provisión:

balance *nombre masculino***Definition**

El balance es un informe financiero o estado contable que muestra la situación patrimonial de una entidad económica, normalmente una empresa, en un momento determinado. Es, por tanto, un resumen de todo lo que tiene la empresa, de lo que debe, de lo que le deben y de lo que realmente le pertenece a su propietario, a una fecha determinada.

Collocations

- figurar en el balance
- balance consolidado
- reconocer inicialmente como una partida separada en el balance
- saldos del balance
- partidas fuera de balance
- balance al final del periodo interino actual
- un balance comparativo al final del año económico inmediatamente anterior
- incorporar una partida al balance
- eliminar del balance
- balance del grupo
- balance a final de año
- eliminar del balance
- balance a 31 de diciembre de 2005
- anotaciones al balance
- balance vertical
- balance formalizado
- balance horizontal
- formato de balance vertical
- formato de balance horizontal
- balance con forma de cuenta
- balance con formato de cuenta
- balance normalizado
- la fecha del balance
- balance formalizado
- formato del balance
- balance abreviado
- un balance consolidado
- dar a conocer a la vista del balance
- los cambios en las cantidades reconocidas en el balance
- reconocer en el balance
- reconocer como activos y pasivos en el balance
- compensar en el balance
- divulgación extensa del balance
- pasivo exigible reconocido en el balance

Examples

- Se reconoce una provisión en el balance en aquellos casos en los que una empresa tiene una obligación legal o implícita resultante de un hecho anterior.

Ejemplo (17): **Balance** en el *Diccionario español de contabilidad: Recepción*

3. *Diccionario español de contabilidad: Conocimiento* (Fuertes-Olivera y otros, 2013c): En este diccionario el usuario recibe información de: la clase de palabra, las flexiones del lema, una definición, sinónimos, colocaciones, ejemplos y cualquier otro dato lexicográfico que pudiera ser de utilidad, como un hipervínculo a *Wikipedia* (ejemplo 18):

balance *nombre masculino* <un balance, el balance, unos balances, los balances>

Definition

El balance es un informe financiero o estado contable que muestra la situación patrimonial de una entidad económica, normalmente una empresa, en un momento determinado. Es, por tanto, un resumen de todo lo que tiene la empresa, de lo que debe, de lo que le deben y de lo que realmente le pertenece a su propietario, a una fecha determinada.

Synonyms

- [balance de situación](#) (E)
- [estado de situación patrimonial](#) (E)
- [balance contable](#) (E)

Collocations

- figurar en el balance
- balance consolidado
- reconocer inicialmente como una partida separada en el balance
- saldos del balance
- partidas fuera de balance
- balance al final del periodo interino actual
- un balance comparativo al final del año económico inmediatamente anterior
- incorporar una partida al balance
- eliminar del balance
- balance del grupo
- balance a final de año
- eliminar del balance
- balance a 31 de diciembre de 2005
- anotaciones al balance
- balance vertical
- balance formalizado
- balance horizontal
- formato de balance vertical
- formato de balance horizontal
- balance con forma de cuenta
- balance con formato de cuenta
- balance normalizado
- la fecha del balance
- balance formalizado
- formato del balance
- balance abreviado
- un balance consolidado
- dar a conocer a la vista del balance
- los cambios en las cantidades reconocidas en el balance
- reconocer en el balance
- reconocer como activos y pasivos en el balance
- compensar en el balance
- divulgación extensa del balance
- pasivo exigible reconocido en el balance

Examples

- Se reconoce una provisión en el balance en aquellos casos en los que una empresa tiene una obligación legal o implícita resultante de un hecho anterior.

Sources

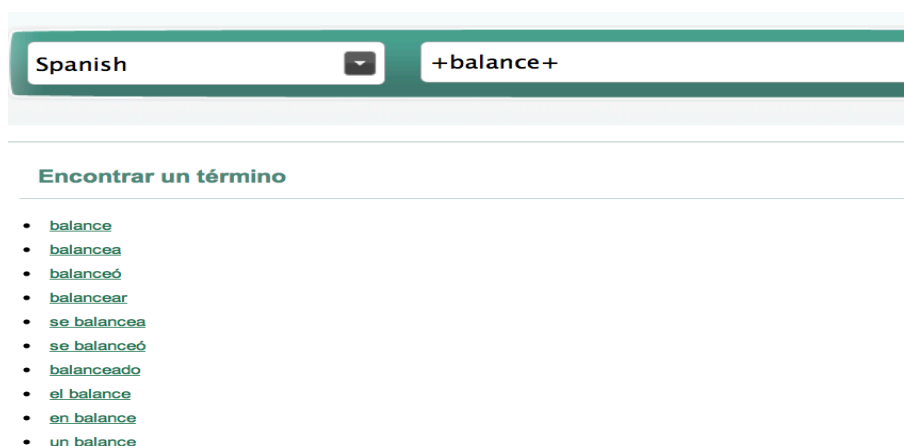
- [Wikipedia](#)

Ejemplo (18): **Balance** en el *Diccionario español de contabilidad: Conocimiento*

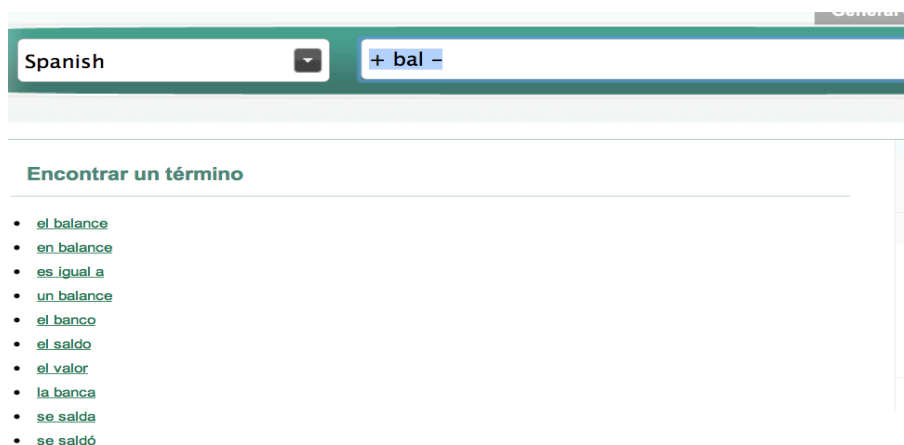
5. *Diccionario español de contabilidad: Encontrar un término* (Fuertes-Olivera y otros, 2013d): Este diccionario permite llevar a cabo búsquedas booleanas con un lema o una parte del mismo. Con este sistema se puede generar conocimiento y se usa por ello cuando no se está seguro de lo que se quiere encontrar. Así, la búsqueda +balance+ recupera una serie de textos que al clicar sobre los mismos nos lleva a diversas entradas del diccionario (ejemplo 19). Si

el usuario cambia la secuencia a “+bal-“, recupera textos diferentes (ejemplo 20).

En definitiva, con este sistema al usuario se le ofrecen varias alternativas para pueda elegir la más conveniente, cuando no tiene claro, al menos exactamente, la información que precisa.



Ejemplo (19): Búsqueda con **+balance+** en el *Diccionario español de contabilidad*:
Encontrar un término



Ejemplo (20): Búsqueda con **+ bal -** en el *Diccionario español de contabilidad*:
Encontrar un término

4.5. El Futuro de la Lexicografía en situaciones cognitivas.

A lo largo de este capítulo hemos revisado los fundamentos teóricos de la Lexicografía como ciencia o actividad académica independientemente de otras materias con las que pueda guardar relación. En este marco hemos revisado las características generales de las herramientas de información especializadas haciendo hincapié en la visión de las mismas en términos holísticos, teniendo en cuenta la interrelación de sus componentes. También hemos analizado y descrito los *Diccionarios de contabilidad*, diseñados como diccionarios en línea con características de servicio Premium, es decir, como producto típico de la economía basada en el conocimiento.

Es en ambos marcos teóricos, es decir, en el marco de una teoría lexicográfica como la TFL y de una actividad productiva típica de la economía basada en el conocimiento, en el que se sitúa la necesidad de diseñar y construir una Introducción Sistemática, como se verá en el capítulo siguiente y que situamos como un componente necesario de un diccionario pensado para satisfacer principalmente las necesidades cognitivas, es decir conocimiento y destrezas, de un grupo usuarios que utiliza los *Diccionarios de contabilidad* por razones profesionales pero que no son expertos contables.

CAPITULO 5

LA INTRODUCCIÓN SISTEMÁTICA EN EL DICCIONARIO DE CONTABILIDAD

*Creemos fundamental analizar y agudizar
el conjunto de competencias conversacionales que
se piensan, hablan, escriben y
“contabilizan” en las empresas...*

(Peter Senge: La quinta disciplina)

5.1. Introducción. Cuestiones previas

La contabilidad en el mundo actual tiene un gran protagonismo debido a la generalización de su uso como “lenguaje de los negocios” y a la creciente repercusión social de la información financiera. A través de ella se obtiene, o pretende obtenerse, una imagen de la realidad económica de las empresas, pero también de aspectos de la sociedad en su conjunto, atendiendo a cuestiones tales como el medioambiente, la utilización de recursos naturales y el desarrollo económico. Pero no solo desde un punto de vista materialista, de maximización de la utilidad, la contabilidad está cobrando un mayor protagonismo en tanto en cuanto, se encuentra relacionada con temas como el crecimiento sostenible, la responsabilidad social corporativa y otros aspectos éticos de la actividad económica, que adquieren relevancia con el cambio de siglo. Los mercados y la sociedad están exigiendo a las empresas que, más allá de la obtención de beneficios y del cumplimiento de la legalidad, actúen como corresponsables del futuro común.

La conceptualización de la contabilidad, por tanto, es fundamental ya que es un aspecto que impregna todos los ámbitos sociales y no solo el económico; llega a impregnar también en gran manera el discurso político.

El lenguaje contable sirve como vía de comunicación de ideas y conocimientos, convirtiendo la contabilidad en una práctica social que en situaciones de crisis como la actual le otorga “una visibilidad financiera” que debe ser atendida y entendida por una diversidad de profesionales, académicos y aún por el público en general.

Dado que los conceptos contables y económicos han entrado en la corriente principal de la sociedad en general y se utilizan a menudo para enmarcar debates sobre temas polémicos, la claridad y la utilidad de la contabilidad como lenguaje especializado es cada vez más importante, ya que si es significativa la difusión y uso de la información contable en términos cuantitativos, también lo es en términos cualitativos (Killian, 2010).

Los aspectos cuantitativos y cualitativos de los estados financieros y otros documentos, que empresas e instituciones ponen a disposición del público en general, cobran gran importancia como forma de comunicación entre la entidad y unos usuarios cada vez más dispares y menos conocedores del lenguaje especializado tradicionalmente utilizado. Cuanto mayor peso tenga la publicación de información contable, mayor peso tendrán los aspectos semánticos y comunicativos entre los “preparadores/emisores” y los “usuarios/receptores” de este tipo de información.

El aumento del interés de la sociedad por temas económicos, propiciado por la situación de crisis y el conocimiento de graves escándalos financieros y de corrupción, ha supuesto que, además de las cuentas anuales y otros documentos tradicionales de comunicación de información contable; las empresas, instituciones y administraciones públicas en general, publiquen documentos que tratan estos

temas, generalmente encaminados a la justificación de presupuestos y uso de los recursos subvencionados que les son entregados. Así, es práctica habitual que las páginas Web de estas empresas, como manifestación de buen hacer, de transparencia informativa, publiquen documentos como el informe de Responsabilidad Social Corporativa, en los que se incluyen datos de naturaleza económica. En muchas ocasiones esta información es proporcionada por la empresa de forma voluntaria, pero también es constatable que cada vez hay una mayor exigencia legal de transparencia y publicidad de temas económicos²⁶.

Pero no es suficiente con que estos organismos deban publicar documentos en los que se informe sobre temas económicos; básicamente, los presupuestos con la consignación de ingresos, y su origen, y de gastos, o uso que se ha dado a esas cantidades recibidas. Para que la información económica publicada sea útil debe ser comprendida, y el mensaje debe ser transmitido y entendido claramente por todas las partes implicadas en esa comunicación especializada.

Hay que considerar que la información publicada puede contener términos pertenecientes a un lenguaje especializado, que expresarán conceptos que son

²⁶ En nuestro país, sucesivos gobiernos, en su lucha contra la corrupción, han promulgado normas que obligan a instituciones de índole distinta a publicar obligatoriamente información contable, hasta llegar a la Ley 19/2013, de “Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno”, cuyo objeto es ampliar y reforzar la transparencia de la actividad pública, principalmente de naturaleza económica, regular y garantizar el derecho de acceso a la información relativa a aquella actividad y establecer las obligaciones de buen gobierno que deben cumplir los responsables públicos y que se aplica a todas las Administraciones públicas y a todo el sector público estatal, así como a otras instituciones; como son, por ejemplo, la Casa de Su Majestad el Rey, el Consejo General del Poder Judicial, el Tribunal Constitucional, el Congreso de los Diputados, el Senado, el Banco de España, el Defensor del Pueblo, el Tribunal de Cuentas, el Consejo Económico y Social y las instituciones autonómicas análogas, en relación con las actividades sujetas a Derecho Administrativo.

importantes para todas las partes, pero que pueden no estar al alcance de todos los interesados por carecer de los conocimientos precisos. Esta falta de entendimiento afecta, por ejemplo, al profesional jurista que con conocimientos amplios en materia jurídica, debe tratar con conceptos y términos netamente contables, que le son precisos para desarrollar convenientemente su trabajo, pero que puede no conocer con la autoridad y solvencia adecuadas al uso que de los mismos deba realizar. Otro tanto podría decirse de un periodista de la prensa económica; sin ser un experto en materia contable, se va a encontrar con términos eminentemente pertenecientes a este ámbito y para el que sería de gran utilidad poder acceder al significado del término de forma comprensiva para el fin pretendido de informar.

La IS que se propone en esta investigación tiene como objetivo fundamental proporcionar esos conocimientos de naturaleza contable a usuarios no expertos en la materia. Para su confección se realiza un trabajo aglutinador de varias disciplinas, fundamentalmente de la contabilidad como campo de conocimiento sobre el que versa el diccionario especializado; pero también de la lexicografía, como materia que estudia los principios teóricos en la elaboración y confección de esos diccionarios. Además de estas materias, se hace uso de otras, como puedan ser la terminología, la semántica y la pragmática; en tanto en cuanto también estudian distintos aspectos del lenguaje en general y, en nuestro caso concreto, nos apoyamos en ellas para el estudio de la elaboración y uso que se hace del lenguaje contable.

5.2. ¿Qué es la «Introducción Sistemática»?

En estos tiempos en los que la progresión del conocimiento avanza de un modo imparable y en los que se dispone de soportes diversos para su difusión, aún los diccionarios cognitivos por más exhaustivos que puedan ser en su elaboración, no pueden abarcarlo todo; pero sí que pueden sintetizar, organizar y presentar la información más que voluminosa que puedan recoger, buscando siempre en primer plano, contemplar lo esencial y perdurable de la materia. Los diccionarios especializados deben atender a las necesidades cognitivas de sus usuarios, es decir, deben permitir a los usuarios obtener o aumentar sus conocimientos en la materia principal sobre la que versa ese diccionario.

La IS se perfila, en una primera aproximación, como una herramienta capaz de proporcionar al usuario conocimiento sobre un área o materia específica, de una forma organizada y con el propósito de poder acceder a una información de calidad y de la forma más eficiente posible.

Si se asume que el usuario de los Diccionarios de Contabilidad no tiene porque ser un experto en la materia pero tiene una necesidad real de conocimientos sobre la misma, el desarrollo práctico de la Teoría Funcional de la Lexicografía - que tiene como uno de sus pilares teóricos fundamentales la satisfacción de las necesidades de los usuarios- propone incluir, como componente externa de los diccionarios especializados, lo que denomina «Introducción Sistemática», que es considerado un documento, si no esencial, si conveniente-, a modo de manual o

guía al usuario no experto, a fin de facilitar al mismo, el uso, manejo y entendimiento del discurso especializado . Puede definirse de forma general, como: *“el componente externo al diccionario, que confeccionado a modo de manual, se convierte en una guía de uso del componente conceptual del diccionario; con la que el usuario no experto puede adquirir un conocimiento adecuado de un dominio”* (Fuentes-Olivera y Tarp, 2011:101).

Para profundizar en lo que se considera debe ser la «Introducción Sistemática», y nos basamos en los postulados de la teoría funcional de la lexicografía, analizados en profundidad en el capítulo anterior; definimos a través de sus características lo que, a nuestro entender, debe ser este componente de forma general, para concretarlo posteriormente en la IS que acompañará a los Diccionarios de Contabilidad, motivo de esta tesis.

Considerando que la fuente de información principal sobre la materia específica lo constituye el núcleo del diccionario -los lemas y su definición-. La IS sirve para coadyuvar al diccionario en ese proceso de prestar información adecuada al usuario. Para ello es preciso concretar el tipo de información que debe contener, el tipo de usuario al que se dirige²⁷ y el mecanismo de acceso a la misma. Por tanto, y al igual que se hace para el diccionario, debemos identificar las situaciones sociales en las que un usuario puede precisar o requerir información especializada. Las situaciones con mayor significado que podemos señalar son:

²⁷ El usuario de la introducción sistemática no tiene que coincidir plenamente con el usuario del diccionario especializado. Por ejemplo, el experto contable acudirá al diccionario para solventar dudas en relación con su especialidad, pero no precisará consultar la introducción sistemática, más allá de la pura curiosidad que le pueda asistir, ya que los conocimientos en ella contenidos le son perfectamente comprensibles puesto que pertenecen a su acervo cultural.

situaciones comunicativas; situaciones cognitivas; situaciones operativas; situaciones interpretativas (Tarp, 2008):

1. *Situaciones comunicativas*, donde puede presentarse la necesidad de resolver un problema de comunicación. Estas situaciones son las más estudiadas por la lexicografía y pueden subdividirse en producción, recepción, traducción y revisión de textos.
2. *Situaciones cognitivas*, donde puede presentarse la necesidad de obtener conocimientos sobre algún tema o disciplina.
3. *Situaciones operativas*, donde puede presentarse la necesidad de tener instrucciones para realizar una acción física, cultural o mental.
4. *Situaciones interpretativas*, donde puede presentarse la necesidad de interpretar y comprender un signo, señal, símbolo o sonido que no es lingüístico.

Estas situaciones son fundamentales para determinar las funciones (fines u utilidades), ya que atendiendo a las posibles situaciones de necesidad informativa, en las que pueda encontrarse el usuario, podrá hablarse de funciones: comunicativas, cognitivas, operativas e interpretativas, respectivamente. Por tanto para poder satisfacer las necesidades lexicográficas es preciso conocer el perfil de usuario y la situación social en la que puede encontrarse para determinar la función lexicográfica que debe prestar una obra lexicográfica.

Basado en estas ideas, una *función lexicográfica*, puede definirse como la asistencia que presta una obra lexicográfica para satisfacer los tipos específicos de necesidades de información que pueda tener un usuario ante una situación extra-lexicográfica concreta. La asistencia a que se refiere se logra por medio de los

datos lexicográficos detenidamente preparados y hechos accesibles para su consulta. *“Las funciones han sido caracterizadas como el «cuerpo y el alma» de la lexicografía; impregnan todo lo que tiene que ver con los datos incorporados en un diccionario. Los métodos elegidos para seleccionar, preparar y presentar información debe adaptarse a las funciones, es decir, a los objetivos formulados bajo la égida de la teoría”.* (Tarp, 2002: 601).

Considerando lo anterior podemos añadir un dato más al concepto de IS: es una función lexicográfica, ya que trata de:

- a) proporcionar información sobre una materia específica (la contabilidad, en nuestro caso),
- b) a usuarios específicos (que tendrán unas características propias y, aunque su acceso a la IS guardará una estrecha relación con las razones que les asista para acceder a los diccionarios de Contabilidad, no tienen por qué coincidir con los usuarios del diccionario, ni con los usuarios de la información contable),
- c) que pueden encontrarse en alguna de las situaciones funcionales que se han descrito.

Así entendida, en el diseño de la IS deberemos apoyarnos en los enunciados axiomáticos fundamentales de la Teoría Funcional de la Lexicografía, que resumimos en los dos siguientes:

- (i) Cualquier obra lexicográfica debe servir para satisfacer necesidades de información, de cualquier disciplina y que puedan tener tipos específicos de usuarios en situaciones igualmente específicas.

- (ii) Las necesidades de información de los usuarios se resuelven dando acceso a datos lexicográficos explícitamente preparados, de los que el usuario podrá extraer la información requerida que luego podrá emplear en solventar y resolver las situaciones que provocaron las necesidades de conocimientos.

5.2.1.- Estructura, diseño y contenido.

La IS se configura, por tanto, como un manual o compendio, que se incorpora como anexo a un diccionario especializado y en ella se lleva a cabo el estudio sistemático, detallado y organizado, del campo concreto del que trata ese diccionario; con el fin de reunir y destacar aquellos conceptos que se estimen básicos y elaborar estos conocimientos a partir de datos concretos o reales.

La IS cumple, por tanto, una misión como herramienta formativa, que va más allá de la función comunicativa, ya que es capaz de proporcionar al usuario no experto conocimiento especializado, -en nuestro caso de la contabilidad-, de forma clara, precisa y organizada. Se estructura a partir de conceptos primigenios para ir construyendo sobre ellos y a partir de ellos, un entramado de conocimientos especializados, con la amplitud y desarrollo que se estime oportuno para el cumplimiento de los fines concretos que se le asignen.

En cuanto a la redacción de la IS, debemos tener en cuenta que el nivel de especialización del contenido de la misma viene determinado por el emisor, que será un especialista motivado para transmitir un mensaje sobre el tema específico, que espera reciba el receptor en una situación determinada. Si se parte de la base de que el emisor quiere proporcionar información al receptor, lo que de alguna

manera significa modificar los conocimientos previos del receptor sobre la materia; habrá que tener en cuenta las características de este usuario. Una vez identificado el receptor y sus necesidades de información, deberá adaptarse el mensaje a esas necesidades.

Respecto al contenido, la IS describe conceptualmente un campo de conocimiento específico determinado y está dirigida a unos usuarios con distintos grados de conocimiento de esa materia, por lo que deberá llevarse a cabo una recopilación, descripción y presentación de términos que sean elementos léxicos utilizados por los expertos y creados en ese ámbito específico.

Se trata, para incluir en la IS, de identificar términos que definan la esencia de la contabilidad, elementos que sean definatorios de la esencia contable, considerando el estudio que de las características y objetivos se ha hecho de la contabilidad. Estos elementos son aquellos que han permanecido en el tiempo, aún considerando como inevitable que esos términos básicos y esenciales, no permanecen inmutables sino que evolucionan y se modifican en el tiempo y que pueden no ser términos concretos y creados expresamente para el campo específico estudiado, sino que pueden ser elementos existentes en otros ámbitos o materias afines.

Estos términos, pueden estar constituidos por una o varias palabras que identifican de forma clara y precisa un concepto original que con independencia de las palabras utilizadas para definirlo y de las modificaciones o variaciones que puedan haberse producido, sea fácilmente reconocible por el experto y asequible al lego que deberá realizar una tarea de comprensión, más o menos intensa en

función de los conocimientos previos, de las necesidades de información que tenga y de la motivación que le asista para lograr esa comprensión.

5.2.2. Organización de la Introducción Sistemática.

La IS sirve a sus propósitos con independencia del medio que soporte el diccionario especializado: en papel o digital. Pero está claro que su ubicación y vías de acceso será distinta según se trate de uno u otro medio.

En los diccionarios impresos, la IS se ubicaría al inicio del diccionario junto con las instrucciones de uso y tabla de abreviaturas, signos y símbolos empleados en el diccionario, si fuera necesario. El contenido y estructura sería los mismos, en este formato, aunque por motivos obvios de espacio y coste debería procurarse limitar al mínimo comprensible las definiciones y explicaciones de la materia tratada²⁸.

La información recogida en la IS está diseñada para una lectura continuada de la misma, pero esta posibilidad no sería operativa, por el tiempo que requeriría y porque puede no ser precisa esa lectura continua para el fin cognitivo pretendido. Debe tenerse en cuenta que “los productos lexicográficos son por definición herramientas de consulta que solo se leen o estudian parcialmente en función de las necesidades puntuales y específicas que dan lugar a cada consulta”. (Fuentes-Olivera y Tarp, 2008: 77).

²⁸ Teniendo en cuenta la rapidez con la que los diccionarios en soporte digital están desplazando a los impresos, nos referimos a éstos con un mero carácter testimonial.

Por ello nuestra propuesta es estructurar la IS de forma tal que sea posible su lectura continuada o fragmentada, en función de lo que pueda requerirse o precisarse en situaciones distintas.

Teniendo en cuenta que uno de los objetivos prioritarios de la TFL es hacer accesible el conocimiento, facilitando el acceso y la recuperación de información, es necesario someter ese conocimiento a un tratamiento profundo, para lograr la representación conceptual de la información.

Posibilitar el acceso al campo de conocimiento específico descrito en la IS, en la forma pretendida de lectura continuada o fragmentada, significa organizar el conocimiento, lo que requiere el establecimiento de unas criterios sistemáticos y metódicos de clasificación (Bergenholtz y Tarp, 1995: 83-84).

5.2.2.1. Sistemas de organización del conocimiento.

A efectos de organización del conocimiento recogido en la IS, se considera como más adecuado para los fines pretendidos, realizar la clasificación temática de la IS, aplicando un sistema basado en la “Clasificación Decimal Universal” (CDU)²⁹.

Características clasificatorias. El proceso de clasificación de los campos de conocimiento deberá atender a que el orden que se establezca, cumpla al menos las características básicas siguientes:

²⁹ En la descripción de las características y aplicaciones del sistema propuesto, nos basamos en el libro: *El Sistema de Clasificación Decimal Universal* de Miguel Benito, en el que se define la CDU como: una clasificación sistemática, de carácter enciclopédico, que contiene sucesiones de conceptos ordenados por relaciones esenciales, según principios de subordinación lógica (Benito, 1999:26).

- ✚ El orden debe ser: Sistemático: Se irá de temas generales a temas específicos más concretos, y así sucesivamente.
- ✚ Exhaustivo, debe ser diseñado para completar todos los apartados posibles del sistema a ordenar.
- ✚ Flexible, para poder eliminar apartados concretos e incluir otros. Por lo que estará preparado para posibles modificaciones y actualizaciones.
- ✚ Explícito y conciso, para poder identificar contenidos complejos con el menor número de signos posibles.

Además de lo anterior, la ordenación presenta las características siguientes (Benito, 1999: 56-61):

- Jerárquica: las relaciones entre los niveles de clase son jerárquicos.
- Decimal: sus notaciones se construyen con las diez cifras del sistema decimal.
- Multidimensional: permite dividir la materia de más de un modo a la vez.
- Clasificación de punto de vista: Es posible hallar el mismo concepto en distintos lugares de la estructura jerárquica del sistema.
- Permite un aumento indefinido, al poder ser subdividido indefinidamente un número determinado, agregándole cifras, sin que el número de partida llegue a igualar el inmediatamente superior.
- Clasificación sintética: puede aplicarse a materias complejas o muy específicas.

Lo anterior significa que la ordenación debe hacerse identificando un “*campo general*”, que será aquel que tenga entidad propia, por lo que puede considerarse un sistema cerrado. Al tiempo y atendiendo a distintos criterios discriminantes,

puede identificarse a partir del mismo, uno o más campos específicos; que amplían la información del campo general pero también actúan como sistemas con identidad propia. De esta forma se llega al campo unitario, que no admite más divisiones.

Por tanto, a partir del campo general pueden realizarse movimientos verticales descendiendo a campos cada vez más concretos. También es posible en esa ordenación los movimientos escalonados, que significaría que alcanzado un escalón podríamos realizar movimientos horizontales entre campos del mismo rango que podríamos relacionar entre ellos. Es posible suprimir los pasos intermedios, e ir desde el campo general al unitario si los intermedios no tienen contenido o es poco significativo.

5.2.2.2. Formas de clasificación.

En primer lugar, es necesario distinguir entre clasificaciones alfabéticas, basadas en el uso de palabras, y clasificaciones sistemáticas, basadas en el uso de “símbolos” (números, letras, signos de puntuación, etc.) con significados concretos.

A) Clasificaciones Alfabéticas: Suelen presentar una estructura asociativa, en la que los términos se relacionan entre sí, permitiendo gran cantidad de combinaciones.

La ordenación en un diccionario, de sus entradas o lemas, con independencia de su formato en papel o digital, es la alfabética. Por tanto, el término que primero nos encontraríamos sería: «A», el siguiente sería «AA» y así para el resto de entradas que, conceptualmente, serían independientes la una de la anterior y de la siguiente, aunque su presentación fuera consecutiva.

B) Clasificaciones Sistemáticas. Las clasificaciones sistemáticas permiten un punto de acceso temático mediante una “notación”, entendida ésta como un conjunto de símbolos, números o combinación de ambos con el que se designa brevemente una materia.

En el caso de una ordenación numérica; la prelación sería: 1, 2, 3... Si en la ordenación fuera preciso incluir subdivisiones, el primer dígito iría acompañado de un segundo dígito y así sucesivamente.

Puede considerarse una tercera numeración mixta, que puede emplear palabras y números a la vez, marcando estos el lugar de prelación, con el «0» como primer dígito a considerar. De esta forma es posible recopilar todas las materias que se prevén necesarias para tratar la información, dividiendo el conocimiento en niveles jerárquicos de mayor a menor.

Haciendo uso de esta forma de ordenar, una vez redactada y estructurada la IS se realizarían “divisiones” de la totalidad atendiendo a que el contenido de cada una de ellas fuera autónomo en su concepción; procurando que todos ellos lleven una breve introducción a modo de explicación o definición. También pueden realizarse subdivisiones que, dependientes de la primera, el usuario podría decidir si continuar su lectura, con la inclusión de “marcas” que permitieran la ampliación de la lectura, pudiera utilizarse el símbolo (+), atendiendo al grado y amplitud de conocimiento que requiera.

Las divisiones se numerarían correlativamente con números árabes y las subdivisiones se distinguirían con dos dígitos y podrían consultarse independientemente o como continuación del apartado principal. De esta manera, al acceder al diccionario nos encontraríamos con lemas numerados correlativamente

(el número les identifica como elementos pertenecientes a la IS) y que permitirían su lectura seguida, o bien independientemente la una de la otra; porque cada lema, más o menos extenso, debe corresponderse con un concepto con sentido en sí mismo.

También puede habilitarse otra forma de acceso a la IS; desde una entrada o lema concreto del diccionario. Si en la definición de un lema, aparece un término recogido como tal en la IS, se puede arbitrar la posibilidad de “pinchar” el término en cuestión (que debería estar resaltado de alguna forma concreta, por ejemplo “negrita”) y consultar el mismo en su ubicación correspondiente. Estableciendo un sistema de referencias o enlaces interrelacionados de los datos lexicográficos, el usuario decidirá en función de sus necesidades y preferencias el grado de profundización que requiere en cada situación extra-lexicográfica que pueda encontrarse.

5.2.3. Aplicaciones de la Introducción Sistemática

Bajo el paraguas de la teoría funcional de la lexicografía, el diccionario especializado trasciende el mero ámbito de consulta de términos y se constituye como herramienta que reúne y transmite conocimiento; con la pretensión de servir a unos usuarios concretos en situaciones también concretas. Estos postulados válidos para el diccionario especializado, son de aplicación a la IS que, como se ha dicho, será redactada atendiendo a los mismos planteamientos teóricos.

Un diccionario es, por naturaleza, un producto lingüístico, pero es también un producto histórico, cultural, social, temporal, económico e ideológico. En su elaboración influye el momento histórico en el que se confecciona y que impregna

el nivel y la naturaleza del conocimiento que recoge, la vigencia de las informaciones que contiene y la representación del mundo que ofrece. “*Los diccionarios especializados son un elemento social en la comunicación especializada entre profesionales, empresas, entidades públicas y organizaciones internacionales y además, los diccionarios bilingües constituyen un vínculo intercultural entre diferentes países y diferentes campos de conocimiento*”. (Cancino, 2008: 622)³⁰.

No todos los interesados en la disciplina tratada en el diccionario han de ser expertos en la materia, aunque sí pueden tener un interés personal o profesional en la misma, suficiente para generar una necesidad real de obtención o ampliación de estos conocimientos. Un diccionario está escrito con un grupo de usuarios específico en mente. Las consideraciones principales a este respecto son el perfil de usuario y las necesidades especiales del grupo de usuarios. Las necesidades de los usuarios están inevitablemente ligadas al nivel de conocimiento de los lectores potenciales, que tienen un contexto situacional concreto, y participan en actividades diversas (estudiantes, traductores, revisión de textos, etc.), que pueden ser facilitadas por los datos lexicográficos (Bergenholtz y Nielsen 2006).

Los parámetros teóricos que tratan del perfil de usuario, situación y necesidades de los usuarios, deberán reflejarse en la información que se

³⁰ A estas dificultades, inherentes a la propias características e idiosincrasia de la materia tratada, se unen actualmente las grandes posibilidades de almacenamiento de información y acceso a la misma, que ofrece Internet. La acumulación de datos ha aumentado a un ritmo vertiginoso y pueden revelarse como un arma de doble filo. Por una parte, permiten disponer de mucha y variada información, pero esto puede llevar a un exceso y acumulación de datos que, sin criterio de organización y uso, puede convertirse en un serio impedimento para lograr los objetivos pretendidos.

proporciona y en la forma de presentación de esta información, es decir, en la forma en que las definiciones están organizados y estructuradas.

Una importante cuestión dentro de la lexicografía especializada es cómo presentar los términos y conceptos a fin de proporcionar a un usuario no experto una adecuada comprensión de su significado, así como un conocimiento suficiente de su ubicación dentro de la estructura de conocimientos generales de un dominio científico o técnico. Una de las formas de ayudar a los usuarios es organizar una estructura introductoria como guía para el usuario (Nielsen, 2006).

El usuario del diccionario puede tener dificultades en el uso del diccionario especializado debidas a tres cuestiones, fundamentalmente: a) desconocimiento general de la materia, b) desconocimiento específico y c) diferencias culturales. La solución a estos problemas es el objetivo que se plantea la IS, elaborando una explicación técnica de la disciplina, tomando en consideración las condiciones de los usuarios tanto con respecto al contenido, como la extensión y el estilo de las definiciones y explicaciones dadas en esa IS. El experto tendrá exigencias y dificultades distintas que el lego, por ejemplo, una definición puede contener datos que parecerán superfluos y banales al experto, pero serán necesarios para el lego.

Existen tres tipos de introducciones sistemáticas que eventualmente se podrían combinar (Bergenholtz, Tarp et al., 1995): 1. Una introducción breve a la disciplina; 2. Una idea general más sistemática de la disciplina; 3. Una presentación comparativa de las disciplinas vinculadas. La IS que se propone atiende a los tres tipos señalados. A partir de una breve definición de la Contabilidad, se elaboran una serie de conceptos que se consideran básicos para el entendimiento de la materia, y se hace una descripción de los aspectos más relevantes de la materia tratada.

Por último, y para paliar los problemas de índole cultural, con términos que se han modificado en el tiempo cambiando o no su significado, o términos que se han originado en otros idiomas y que han sido impuestos normativamente, se realiza un breve repaso a estos cambios contables, en dos momentos que, en nuestra historia reciente, se consideran claves en el sentido señalado: la incorporación a la Unión Europea y la adopción de las normas internacionales de información financiera. Se describen los principales emisores de normas contables a nivel internacional y nacional.

De forma previa a la transcripción de la IS, en el epígrafe siguiente se estudia la contabilidad como lenguaje atendiendo a su condición de campo de conocimiento especializado; lo que le otorga el uso de una terminología precisa y diferente en su definición y descripción, a otras disciplinas y aún al uso común que puedan hacerse de esos términos. Esta terminología dominada por el experto contable debe ser presentada al no contable de manera conveniente, a fin de paliar los problemas y dificultades que pudieran surgirle en la consulta y uso de soportes específicos del conocimiento contable, como pudieran ser, entre otros documentos de índole contable a los que pudiera acceder, los diccionarios especializados.

5.3. La contabilidad, lenguaje especializado.

El lenguaje contable como lenguaje especializado es un sistema complejo, con reglas y estructuras que se han ido ampliando y puliendo a tenor de la evolución y complejidad de la realidad económica que pretende describir. Este lenguaje que corresponde a la investigación y transmisión de esa investigación, precisa en su utilización de una formación especial en la conceptualización, clasificación y comunicación dentro de este campo de conocimiento específico.

Se afirma con frecuencia que la contabilidad es el lenguaje de los negocios o de las organizaciones. Al igual que en otros campos del conocimiento, la contabilidad, lo que representa, tanto en su investigación como en su aplicación, es y ha sido a lo largo de su historia, dependiente de un vocabulario especializado que constituye su terminología, tanto para lograr sus objetivos como para diferenciarlo de otras disciplinas.

El lenguaje contable es una variedad (dialecto podría decirse) de un lenguaje natural. Tales variedades se dan cuando la comunicación debe atender a propósitos específicos, se caracteriza, como se ha dicho, por una terminología especializada (como por ejemplo, activo intangible, pasivo, imagen fiel, valor razonable,..). En términos lingüísticos, ya comentados, estos lenguajes pueden denominarse de formas diversas: lenguaje de género, lenguajes específico, lenguajes de especialidad, lenguajes para fines específicos e, incluso, “jerga” (Allan, 2006).

Tales registros o jerga responden a unos propósitos y tienen unas implicaciones. Así, facilitan la comunicación entre los miembros de un grupo, de una profesión, lo que permite una economía de medios de expresión, por lo que estos lenguajes son eficientes y precisos. Esto lo logran “al normalizar el uso de las palabras (léxicos) y la denominación de los conceptos, (...) para que sean óptimas para la comunicación científica o profesional” (Engberg, 2006: 681).

El lenguaje ordinario y el lenguaje contable no son independientes, al contrario, están estrechamente relacionados; el segundo se desarrolla a partir del primero, surge como evolución natural al adaptarse al ámbito económico. Por tanto el léxico que designa de forma concreta un concepto, se convierte en término específico cuando se utiliza en el ámbito contable con sentido y significado también contable.

La utilización de un lenguaje contable diferenciado del lenguaje ordinario, permite a sus usuarios identificarse como grupo en el que pueden expresar una “conciencia profesional”, una “unión social” . El uso de ese lenguaje especial, puede señalar a un individuo como miembro de esa élite intelectual o técnica, a la que puede unirse al convertirse en especialista en el ámbito respectivo, a través de la educación, la formación o la experiencia. Estas expresiones propias y específicas del lenguaje contable, sirven también para amplificar la propia imagen y hacer que parezca importante lo que es, en esencia trivial. Además la jerga especializada tiene también la pretensión de desconcertar e intimidar a la “clientela”. Los tecnicismos sirven para excluir a los no miembros mediante la creación de barreras. (Allan, 2006: 110).

La pertenencia al grupo le otorga al profesional, el derecho a definir la terminología, adaptándose a los cambios que se puedan dar en la misma, consecuencia de la evolución histórica, o de distintos escenarios sociales y culturales en un mismo momento; además puede resolver sobre los conceptos y expresiones que prevalecerán, en caso de conflictos (Engberg, 2006: 679-680).

Por tanto, para el registro de la contabilidad se utiliza la terminología especializada, aunque también se comparten palabras y expresiones con los no contables. Debemos ser conscientes, en primer lugar, de que los significados pueden ser distintos en el uso cotidiano en contraposición al registro especial contable (lo que origina uno de los motivos de conflicto en la comunicación, que deberá ser subsanado) y, en segundo lugar, la terminología aún perfectamente definida, puede ser interpretada de manera diferente por diferentes grupos de personas (profesionales, legos, legisladores e investigadores, por ejemplo).

La importancia del lenguaje para la teoría de la contabilidad y la metodología ha sido investigado y discutido a través de diferentes enfoques. El análisis lingüístico del lenguaje contable supone que, por ejemplo, algunas dificultades y malentendidos en la contabilidad, se originan en la relación entre lenguaje contable y la lingüística. La relevancia de la lingüística en la contabilidad se puede constatar a través de la mejora de la teoría y la práctica contable al considerar las implicaciones lingüísticas, en la elaboración y difusión de las primeras.

El estudio del significado lingüístico, semántico y pragmático de términos y expresiones eminentemente contables hace posible superar los problemas que la convivencia de diferentes idiomas y entornos culturales muy diversos, podrían suscitar. Los malentendidos y dificultades, que se dibujan en la

transmisión/recepción de información contable, debidas, entre otras, a traducciones inexactas, ambigüedades conceptuales, desconocimiento de la materia, etc...; provocan problemas evitables con una clara y correcta definición de términos, expresiones y aún acrónimos, cuyas siglas pueden tener significados diferentes, en momentos o ámbitos distintos.

Las investigaciones revelan que la identificación de contabilidad, (así como cualquier otro conocimiento humano), está totalmente relacionada con el lenguaje. Las relaciones, semejanzas y diferencias de significado entre el registro especializado y el lenguaje ordinario, es decir, entre la contabilidad, la lingüística, la semántica y la pragmática han sido bien estudiadas y establecidas, aún desde enfoques distintos, entre otros, por Avery (1953); Haried (1972, 1973, 2002); Oliver (1974); Belkaoui (1978, 1980); Houghton (1987); Cuevas (2009; 2010) y en nuestro país por Requena (1976); Rodríguez Ariza (1988); López Pérez (1999); López Pérez y Rodríguez Ariza (2002 y 2003); trabajos, estos últimos, que nos sirven de referencia para el desarrollo de los epígrafes siguientes.

5.3.1. Elaboración del lenguaje contable

El lenguaje contable reúne una serie de características terminológicas y lingüísticas concretas, que ponen limitaciones narrativas y expresivas en la transmisión de conocimiento. Cualquier realidad económica sobre la que queramos informar debe acomodarse a esta estructura lingüística peculiar. Así estructurada, la visión de la realidad, de que se ocupa y su configuración incide en la forma de entender la actividad económica. Proporciona una guía de racionalidad al usuario e influye en la comprensión de la realidad. La racionalidad que se aplica, la gramática que se emplea y la simbología propias inciden en la visión que se puede obtener de

la realidad. Para entender los informes es preciso aprender este lenguaje específico, que es de difícil comprensión para los que no lo han estudiado [Jones y Shoemaker, (1994), citados en López Pérez y Rodríguez Ariza (2003: 676)].

El lenguaje contable constituye un discurso formal, sujeto a una serie de reglas y premisas en su elaboración. Las hipótesis sobre las que tradicionalmente han descansado las construcciones contables serían las *reglas fundamentales* que se consideran en la elaboración de la información financiera y que implícitamente entienden los usuarios cuando leen elaboraciones contables (AECA, 1995: 65).

Estas reglas fundamentales, como todas las normas constitutivas, deben integrarse en un marco teórico que permita su utilización, en situaciones distintas, con garantías de validez, en lo que constituye su marco conceptual. Todos los organismos emisores de normas, “han emitido pronunciamientos conceptuales, llamados a delimitar el terreno de juego en ^{el} que se insertan sus pronunciamientos y, en consecuencia, a orientar la elaboración, interpretación y posterior aplicación de sus normas” (Tua Pereda, 2004: 2).

En las elaboraciones contables influyen elementos de diversa naturaleza, tales como la percepción y comprensión de la realidad económica, de las capacidades individuales del que procesa la información; las habilidades, conocimientos o motivaciones del emisor; el medioambiente o contexto en el que tiene lugar la comunicación y, por supuesto, la estructura lógica inherente en este lenguaje. Cada uno de estos elementos requieren diferentes métodos de conocimiento porque pertenecen a diferentes dimensiones, aunque en conjunto forman un único proceso que se puede definir como la “*articulación del lenguaje de la contabilidad*” (López Pérez y Rodríguez Ariza, 2003: 461).

El sistema contable, entendido como: los procedimientos, mecanismos y registros elaborados por el personal y utilizados por una organización, para desarrollar información contable y transmitir esta información a quienes precisen de ella en la toma de decisiones (Burrows, 1997: 11); se elabora sobre unas bases y estructura gramatical y semántica aplicada a lo que son los “elementos estructurales” del lenguaje contable, tiene una determinada utilidad, ya que sirve, fundamentalmente, como la garantía que ofrece la organización frente a terceros, sobre su situación y evolución patrimonial; por lo que puede atender a las necesidades de información de la entidad y de los usuarios en la toma de decisiones, aunque estos últimos, atendiendo a sus características y formación puedan requerir algún tipo de ayuda .

El lenguaje contable, en ningún caso, es algo rígido, depende del uso que se haga del mismo. En este contexto, hay que tener en cuenta que los términos, que se derivan del uso, influyen a su vez en ese uso, ya que tienen un carácter convencional y van unidos al contexto social en el que se emplean. El lenguaje se acomoda a las necesidades informativas que deban ser atendidas y su configuración depende de la tradición contable en la que nos movamos, del entorno político, económico, histórico, cultural, ético o de los intereses de los diferentes grupos de usuarios, que van a configurar sistemas contable diferentes, con visiones e interpretaciones de la realidad distintas (Evans, 2004: 240-243).

La hermenéutica, o interpretación, en la contabilidad se estudia para explorar la presencia de la lengua en la contabilidad. La hermenéutica ha encontrado diferentes lecturas a través del tiempo de hechos y actividades contables, explicadas de formas diferentes y con diferentes puntos de vista (Irausquín, 2012). Las implicaciones de lecturas divergentes, ocasionan

distorsiones del mensaje contable. Aún teniendo en cuenta la importancia de una correcta emisión/recepción de la información contable, que puede derivar en situaciones graves de manipulación, no ya de datos, sino de información cualitativa; menos regulada pero importante en este objetivo de que la información sirva para la toma de decisiones racionales; son muy pocos los estudiosos contables los que hasta el momento han considerado el aspecto interpretativo del conocimiento. Las pocas explicaciones hermenéuticas de contabilidad, que se han estudiado declaran, sin embargo, que la contabilidad es un texto que requiere interpretación más allá de los verificables y comprobables datos cuantitativos.

Estos elementos, además de la intención y características personales del emisor, formadas por sus conocimientos, destrezas y motivaciones; constituyen la dimensión pragmática, de uso habitual, del lenguaje contable. Estos términos deben ser conocidos y contemplados ya que afectan a la perspectiva de observación de la realidad económica, modificable en función del entorno o intereses concretos de grupos determinados; pero que no deben alterar ni las reglas básicas ni los elementos estructurales.

Se puede pensar que un acuerdo convencional o una norma que responda a intereses determinados en momentos y situaciones concretas, es una norma indiscutible, cuando en realidad no tiene que ser un fundamento del lenguaje y, al contrario, una norma general puede estar afectando a los fundamentos de la ciencia contable, de modo que puede llegar a invalidar las construcciones contables como medio válido para la toma de decisiones, ya que el mensaje que se trasmite resultará ambiguo³¹. Estas situaciones responden a una confusión entre los

³¹ Por ejemplo durante unos determinados ejercicios, -con el fin de evitar que las empresas se vieran obligadas a tener que disolverse legalmente o sanear su patrimonio como

ámbitos sintáctico y pragmático del lenguaje contable; que deben ser subsanadas, para asegurar la validez del sistema de información que es la contabilidad (López Pérez y Rodríguez Ariza, 2003: 471).

El lenguaje contable proporciona una terminología específica y sigue una lógica específica en cuanto a como el individuo desarrolla su pensamiento. Para la transmisión de los hechos económicos que se transmiten, es necesario entender el idioma y traducirlo a través del sentido de esos eventos. *“El lenguaje contable es un lenguaje específico en el campo económico que tiene como objetivo representar los elementos que intervienen en el negocio y el fenómeno de la circulación del valor que se da entre ellos”* (Belkaoui, 1978: 97).

En realidad el lenguaje contable, para este autor, como ya se ha comentado anteriormente; es una manifestación más de la visión débil de la hipótesis de Sapir y Whorf (Whorf, 1956), que establece que la lengua a la que un hablante está expuesto influye de forma notable en la conceptualización de algo, por ejemplo, de la realidad económica de una empresa o institución. No cabe duda de que el trabajo pionero de Belkaoui es importante en tanto en cuanto es el primer autor que demuestra que las características léxicas y las reglas gramaticales que se

consecuencia del inevitable deterioro de valor de sus activos provocado por la crisis económica en general, y la del sector inmobiliario en particular-, se admitió la posibilidad de no computar como pérdidas los deterioros de valor de, prácticamente, la totalidad de activos. Pero esta convención no afecta, ni semántica ni doctrinalmente, al concepto: el deterioro de valor es una pérdida y como tal debe reflejarse, aunque de forma convencional, puntual y excepcionalmente no deban computarse a efectos de reducción de capital por acumulación de pérdidas.

Por el contrario, la normativa que regula el reflejo contable de una concesión administrativa, faculta a las empresas concesionarias a reflejar, con el cumplimiento de determinados requisitos, un activo financiero que se correspondería con el valor actualizado de los cobros a percibir de la entidad concedente pública que, sin embargo, pudiera no haber reflejado la obligación de pago correspondiente; al menos por el mismo importe. Este activo financiero exigiría de una denominación especial, que lo distinguiera de cualquier otro derecho de cobro, ya que este hecho si afecta a principios básicos esenciales a la propia idiosincrasia del método contable: “no hay deudor sin acreedor”.

manifiestan en los documentos contables que analiza tienen un enorme impacto sobre el comportamiento del usuario de la información contable. En concreto, Belkaoui formula cuatro proposiciones o supuestos que señalan la importancia del relativismo lingüístico de la hipótesis de Sapir y Whorf, ya que los mismos hacen hincapié en presentar el lenguaje como mediador y formador del entorno:

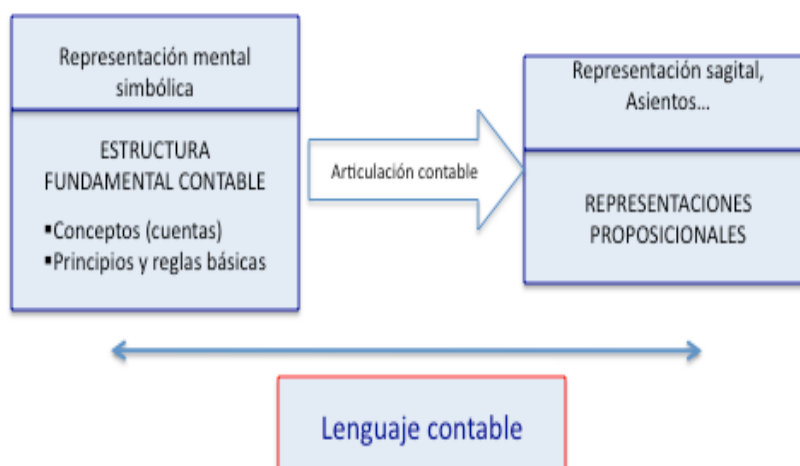
- Los usuarios que son capaces de realizar distinciones léxicas en el discurso contable están en disposición de analizar y/o solucionar problemas que no pueden ni analizar ni solucionar los usuarios que no han llevado a cabo dichas distinciones léxicas.
- Los usuarios que son capaces de realizar distinciones léxicas en el discurso contable están capacitados para llevar a cabo tareas (no lingüísticas) de forma más rápida y completa que los usuarios que no han llevado a cabo tales distinciones léxicas.
- Los usuarios que son conscientes de las reglas (gramaticales) contables están más predispuestos a aceptar y valorar estilos de gestión y comportamiento diferente que aquellos usuarios que no son conscientes de dichas reglas contables.
- Las técnicas contables pueden o bien facilitar o bien dificultar algunos comportamientos de gestión.

En resumen, para Belkaoui, la versión débil de la hipótesis de Sapir y Whorf indica que el lenguaje contable puede predisponer a los usuarios a un método concreto de percepción y comportamiento. Los sucesos relacionados con la manipulación contable en casos muy famosos, como los de Enron y las Cajas de Ahorro españolas, dan testimonio fehaciente del valor de las proposiciones de Belkaoui que nos indican que las características léxicas y gramaticales del lenguaje

contable afectan *también* al comportamiento no lingüístico del usuario de la información contable.

Las operaciones económicas, pues, se traducen en un sistema lingüístico específico que sigue una cierta lógica. La *articulación contable*, precisa, por tanto, un análisis lógico que nos mostrará el tipo de razonamiento que se sigue, y el lenguaje a utilizar, estudiando su significado; posibilitando que el resultado final (estados de síntesis) aporte la consistencia, organización y cohesión necesarias para el cumplimiento de sus objetivos.

Figura 8: La articulación del lenguaje contable (I)



Fuente: López Pérez y Rodríguez Ariza (2002: 485)

El lenguaje se estructura de acuerdo a la racionalidad del individuo. En el proceso de observación de la realidad económica, el individuo quiere entender los acontecimientos y la razón sobre ellos, tiende a descubrir la existencia de ciertas relaciones entre los elementos. La plasmación y registro de estos acontecimientos, en el lenguaje específico contable, se realiza sobre el principio de dualidad,

reconociendo los hechos económicos a través del asiento, que es susceptible de ser estudiado a través de un análisis lingüístico, atendiendo a la semántica y pragmatismo contables. Aunque debe tenerse en cuenta que sólo aparecen recogidas las transacciones de la unidad económica que se ven afectadas por la circulación de valor y que tienen un efecto sobre la situación financiera y económica de la empresa. Es decir, aquellos fenómenos susceptibles de ser registrados de acuerdo con los principios y metodología que impone la ciencia contable.

El proceso que incluye los fenómenos circulatorios y se expresa, a través de las transacciones económicas, es la parte más objetiva de las operaciones contables. Pero el proceso en contabilidad no termina aquí, sino que culmina con la obtención de las cuentas anuales.

Figura 8: La articulación del lenguaje contable (II)



Fuente: López Pérez y Rodríguez Ariza (2002: 486)

5.3.2. Evolución y cambios del lenguaje contable.

En este apartado se analizan las modificaciones que experimenta el lenguaje contable, sus motivaciones y sus consecuencias. Considerando que muchos de los cambios, en el contexto del lenguaje y la estructura lógica, tienen su origen en los cambios que se producen en el conjunto de la sociedad y no solo en

el entorno económico. Estos cambios, justificados por necesidades sociales, pueden llegar a afectar al contenido formal y estructural de la información que se transmite.

Parker (1994) examina el origen de la terminología contable y en particular las interacciones con las palabras y los conceptos jurídicos y económicos, materias que guardan una estrecha relación con la disciplina contable. Presta especial atención a la evolución de términos y conceptos y los cambios de significado que alguno de ellos ha tenido a través del tiempo y sugiere tres razones para la introducción o la acuñación de nuevos vocablos y/o modificación de los existentes:

- (i) *Necesidad de nuevos términos.* Ante situaciones de nuevos aspectos técnicos, evolución de los mismos y cambios en el conocimiento; se impone la creación de nuevos vocablos para adaptarlos a los nuevos hechos, situaciones o conceptos que deben describir.
- (ii) *Términos relacionados con cambios culturales y/o de idioma.* Estas situaciones suponen cambios motivados por las influencias del entorno social y cultural que una economía globalizada hace inevitable.
- (iii) *Terminología para el discurso con los no contables.* Con el fin de propiciar una comunicación más eficiente, se puede recurrir a la utilización de expresiones que describan de forma accesible para los no contables, hechos u operaciones que si presentan una gran dificultad. La búsqueda de un término mas coloquial y accesible que el técnico, es el objetivo de nuestro trabajo.

La necesidad de verbalizar nuevos conceptos nace porque en una situación de cambio de las condiciones del entorno, surgen nuevas reglas, principios y conceptos jurídicos y económicos y, por ende, contables- por lo que no se tendrá un término o equivalente para describir esa nueva situación (porque si existía el término, el concepto también habría tenido que existir). Por ejemplo, la última crisis financiera ha implicado la práctica imposibilidad de acceso a las tradicionales vías de financiación para las empresas y ello ha supuesto que haya sido preciso diseñar formas de financiación al margen del sistema bancario; lo que lleva parejo la necesidad de nuevos términos, íntimamente asociados a esas nuevas operaciones de tipo financiero: así nos encontramos con expresiones como: “capital semilla”, “financiación ángel”, “peaje sombra”, por citar algunos términos que han tenido que ser creados para reflejar situaciones totalmente novedosas.

Los cambios en la terminología contable pueden ser debidos a *cambios culturales* (también en esta categoría se incluyen los cambios culturales por el uso de idiomas diferentes). Cuando culturas distintas entran en contacto se ponen de manifiesto diferencias que han de ser estudiadas por los expertos para facilitar la transición y el acceso a los nuevos términos o conceptos a los profesionales y al público en general . Tua Pereda (2004:3) comparando el Marco Conceptual del IASB y los criterios subyacentes en nuestro ordenamiento, pone de manifiesto dos tipos de diferencias: a) el primero tipo, considerado meramente formal, supone la reordenación y el cambio de denominación de los elementos conceptuales manejados; y b) el segundo tipo implica una filosofía de actuación relativamente diferente, orientada a la mejor satisfacción de las necesidades de los usuarios de la información financiera y que conlleva cambios estructurales en el sistema contable.

Aunque la necesidad de nuevos términos no tiene porque, necesariamente, estar motivada por circunstancias totalmente novedosas; la evolución histórica de la sociedad puede originar percepciones distintas de la realidad económica y hacer aconsejable semánticamente acuñar nuevos términos para describir mejor las evoluciones y cambios en el concepto.

Los componentes técnicos de la contabilidad no pueden entenderse aisladamente del contexto sociocultural (incluyendo la influencia extranjera) en el que ocurren. Esto se debe a que la contabilidad es una construcción social y aunque se pretenda una aplicación neutral, debe tenerse en cuenta el interés legítimo de personas y organizaciones en la elaboración de la información para la toma de decisiones.

El lenguaje puede ser una herramienta para la consecución de este fin informativo y para la mejor satisfacción de las necesidades informativas de los usuarios de la misma; pero debemos considerar que el relativismo lingüístico sugiere que, el lenguaje que utilizamos puede influir en el pensamiento, o al menos en la percepción de la realidad económica que pretende describirse.

Un cambio en la terminología y/o en las definiciones de términos ya existentes; puede pretender alterar las percepciones de la realidad observada, ya que puede ser utilizada para redefinir conceptos básicos. Un ejemplo de lo anterior, son los términos ingleses: “amortization” y “depreciation”. Pues bien, el primero de ellos es utilizado, exclusivamente, para reflejar la pérdida de valor sistemática e irreversible del inmovilizado intangible, mientras que el segundo se utiliza, también exclusivamente, para reflejar esa pérdida en el inmovilizado tangible (material), por lo conceptualmente reflejan lo mismo pero semánticamente se utilizan dos términos

distintos. Los equivalentes, en español, son los términos: “amortización” y “depreciación”, reflejan conceptos similares aunque no idénticos; ambos expresan pérdidas de valor del inmovilizado, sin diferenciar entre tangible e intangible; pero la una: amortización, es una pérdida de valor sistemática e irreversible y la depreciación expresa una pérdida de valor reversible si cambian las circunstancias que la originan. Es decir, mientras que en español podemos utilizar la expresión “amortización de inmovilizado”, en inglés sería preciso utilizar la expresión “*amortization y depreciation*”, para indicar lo mismo.

El crear o cambiar términos y conceptos, consecuencia de cambios culturales, puede conllevar unas modificaciones más profundas, que las arriba mencionadas, ya que las nuevas definiciones, para términos nuevos o ya existentes; pueden ser de tal calado que afecten a estructuras básicas del proceso contable. Por ejemplo, la última modificación importante del marco normativo español, materializada en el PGC vigente, es un claro ejemplo de lo expuesto. La adaptación de nuestra normativa contable a lo establecido en la normativa internacional, supuso la incorporación al lenguaje contable de nuevos términos o modificaciones conceptuales sustanciales de términos existentes, ya que esta adaptación implicó un cambio profundo de visión de los negocios; se incorporaron documentos nuevos a las cuentas anuales y se realizaron cambios significativos en las definiciones de elementos tan comunes como: activos, pasivos, ingresos y gastos, “*llegando a importantes modificaciones estructurales, con cambios en paradigmas en materia de registro, valoración y presentación de la información financiera*” (Martínez Churiaque, 2007: 40).

Cuando los cambios en la terminología están motivados por la interrelación de idiomas distintos, debe tenerse en cuenta que la adopción de los nuevos

términos, -a veces directamente como importación de estos idiomas y otras veces “traducidos” de esos mismos idiomas que además, generalmente, se imponen y superponen al idioma natural- propician la aparición de vocablos que aún con el mismo concepto, pueden inducir a errores, sobre todo para los no expertos, ya que el vocablo traducido, o directamente importado, no se corresponde con el significado que instintivamente le atribuimos en su uso común.

El uso de términos técnicos para comunicar la información contable puede conducir a malentendidos cuando el significado de esos términos no está totalmente apreciado por el destinatario de la información. La traductología sugiere que la plena equivalencia en la traducción entre lenguas es raro. Esto sugiere que el riesgo de malentendidos se agrava cuando los términos técnicos se traducen a otro idioma. Los errores de traducción de términos técnicos en el contexto de las teorías de la lingüística, que sugieren que el lenguaje influye en la manera en que pensamos. Se llega a la conclusión de que la elección de una etiqueta inapropiada en la traducción de la terminología contable es perjudicial para la comunicación internacional de contabilidad y crea problemas para los usuarios y los preparadores de los estados financieros traducidos, así como para los investigadores en contabilidad internacional y para los que participan en el proceso de armonización y normalización de la contabilidad (Labardin y Nikitin, 2009).

Si el término es adoptado de una lengua extranjera (préstamo semántico), puede ocurrir que la terminología prestada y el significado no coincidan, es decir, no sean equivalentes de los originales. En este caso se produce una situación de conflicto que se resuelve con la implementación del término que corresponde al idioma dominante (Evans, 2004: 211). Evidentemente, idioma dominante, en el momento actual, hace referencia al inglés; por ser la “lingua franca” internacional,

no solo en la contabilidad, sino también en la ciencia y el mundo académico en general. En contabilidad la situación de privilegio se ve reforzada, además, por ser la lengua del IASB, con la situación de dominio que esto conlleva en la implantación obligada de términos y definiciones contables, definidos en inglés originalmente.

5.4. La Contabilidad en la «Introducción Sistemática»

Cuando nos adentramos en el universo contable estamos introduciéndonos en un ámbito en el que, el significado de conceptos, relaciones de términos con significado próximos o incompatibles, diversas ramas que integran el campo general; es decir, estamos ante el hecho incuestionable de que no todos los destinatarios de cualquier documento contable van a tener conocimientos de esta materia. El acto de organizar, interpretar y comentar las expresiones recogidas en un diccionario especializado –que en muchos casos, además, tendrá una estructura bilingüe- se convierte en una tarea compleja, entre otros factores por la necesaria, al menos conveniente, interdisciplinariedad que su construcción exige.

El lenguaje contable es un lenguaje científico, -en tanto en cuanto también lo es el conocimiento sobre el que versa-; que sirve como medio de comunicación de ideas y conocimientos. Pero, además, es el lenguaje de los negocios, en cuanto que informa de actividades económicas, por lo que uniendo ambas vertientes debemos concluir que el lenguaje contable juega un papel crucial tanto en la teorización como en la práctica de la contabilidad.

La versatilidad de este lenguaje, sus diversas utilidades, hace que deba ser usado con precisión por el académico y comunicando con esa misma precisión a otros profesionales contables capaces de entender el mensaje, en una perfecta sintonía entre lo cognitivo y lo comunicativo, entre la creación de conocimiento y su comunicación.

Esta idílica situación de entendimiento puede verse alterada, produciéndose fricciones e interferencias motivadas por la falta de conocimientos precisos, aún a este nivel de expertos. Las dificultades en la comunicación, con origen en aspectos culturales, obedecen a dos motivos (Engberg, 2006: 682):

- Porque en la elaboración y transmisión de conocimientos se utilicen idiomas distintos (aun reconociendo como se ha hecho la situación de predominio de una lengua dominante: el inglés) y/o
- Porque, aun utilizando un idioma común, pueden producirse discrepancias, consecuencia de diferentes entornos económicos, políticos geográficos, históricos, etc.; lo que origina visiones distintas de una misma realidad: la actividad económica; que en un mundo globalizado, no puede sustraerse a cuestiones de índole social, que impregnarán el mensaje en sí, su transmisión y su recepción³².

Una forma de solucionar las dificultades en el entendimiento del mensaje contable, considerando además que la comunicación no se va a realizar exclusivamente entre especialistas en la materia: es proporcionar conocimiento al interesado no contable y proporcionar conocimiento, es lo que pretende conseguir la IS. Este usuario de la información contable lo será por motivos diferentes: traductor, estudiante, especialista en materias afines, etc.; la comunicación de conocimiento contable no se va a realizar exclusivamente entre estudiosos de la

³² El lenguaje específico de materias como la Contabilidad está muy influenciado por las tradiciones culturales; su terminología presenta dificultades, ya que el desarrollo histórico ha tenido como efecto que términos aparentemente equivalentes resultan ser, sin embargo, muy diferentes. Esta terminología presenta por tanto diferencias culturales que pueden dificultar la consulta a diccionarios y materiales de referencia especializados; ya que se tiende a la ambigüedad semántica y conceptual. Para evitar confusión se debe describir, expresar y exponer hechos y conceptos con claridad, concisión y objetividad (Fuertes-Olivera, 2007:206).

disciplina; ni tan siquiera entre el investigador y el experto contable que aplicará esos conocimientos en un proceso de innovación, de aplicación práctica de los mismos. La presencia de la contabilidad en ámbitos muy distintos, como se ha visto, propicia que también haya comunicación entre los expertos contables y un público que por razones diversas, accede a este conocimiento especializado³³.

El estudio realizado de la elaboración, evolución y comunicación del lenguaje especializado en general, y del lenguaje contable en particular; ha permitido identificar los problemas lingüísticos que causan dificultades y malentendidos en la comunicación de información especializada. Puesto que la función básica de cualquier lengua es servir como medio de comunicación: la Contabilidad, como lenguaje que es, debe cumplir debidamente esta función. Para conseguir que el lenguaje contable tenga el mismo significado y transmita el mismo mensaje a las personas intervinientes en el proceso, es sumamente conveniente que todas ellas dispongan de unos conocimientos básicos de la materia.

Los teóricos de la Teoría Funcional de la Lexicografía consideran la existencia de tres tipos de introducciones sistemáticas que, eventualmente, se podrían combinar (Bergenholtz, Tarp et al., 1995): a) una introducción al estudio de la disciplina; b) una idea general más sistemática de la disciplina; c) una presentación comparativa de las disciplinas vinculadas. Cada una de ellas, por separado o conjuntamente, pretenden solucionar las dificultades que los usuarios de los diccionarios especializados, considerados soporte de conocimientos especializados, puedan encontrar al acceder a ellos.

³³ Evidentemente, el experto contable no precisará del conocimiento recogido en la IS, ya que su contenido le es conocido por el simple hecho de serlo; son conceptos y desarrollos que pertenecen a su fondo cultural.

La IS que proponemos atiende a la primera de las planteadas a nivel teórico, es decir, en nuestro caso el contenido de la IS supone la introducción al estudio de la contabilidad, ya que está dirigida al usuario no contable, que carece de los conocimientos básicos pero fundamentales. La conceptualización y descripción de la contabilidad, realizada con este propósito anteriormente, ha orientado el contenido y proporcionado la base metodológica para plasmar los conocimientos que se entienden como esenciales, libres de sesgos idiomáticos y culturales; ya que lo que pretende es solventar, al usuario no contable, las dificultades cognitivas, motivadas por las trasposiciones de términos que se produzcan por traducciones de otros idiomas incorrectas o, al menos, poco precisas y por la evolución en los términos (terminológica o conceptualmente) consecuencia de la relación entre culturas y sistemas contables diferentes.

Para ello la IS propuesta recoge términos y conceptos con origen en la esencia contable; además se describe la técnica contable empleada en la elaboración de los documentos contables de síntesis (estados financieros o cuentas anuales). El contenido de la IS, atendiendo a estas características se convierte en universal, es decir, el contenido servirá al usuario no contable, (el usuario contable del diccionario, se ha comentado, no precisará consultar la IS, sus problemas cognitivos serán de otra índole y precisarán de otras soluciones); independientemente de su formación, el idioma que utilice y el ámbito cultural al que pertenezca.

Para facilitar un desarrollo sistemático de los conocimientos elementales de la Contabilidad, a fin de alcanzar los fines de objetividad y universalidad pretendidos, se estructura el contenido, que consideramos debe recogerse como imprescindible en la IS, en los dos bloques siguientes:

- 1) La contabilidad: Concepto y definición.
- 2) La Contabilidad como técnica: Elaboración y Comunicación de la información contable.

5.4.1. La Contabilidad: Concepto y definición

Como se ha visto, no existe una única definición de contabilidad; por lo que en la definición dada, -a tenor de la descripción de la disciplina, realizada en el primer capítulo-; se destaca su doble naturaleza: su carácter científico pero también su carácter de técnica; reconociendo que su objeto de estudio es la actividad económica realizada por la empresa; que posee su método propio, lo que justificaría, entre otras razones su existencia como disciplina, y que en su aplicación práctica sirve para la consecución de su objetivo más significativo: la elaboración y comunicación de información útil para la toma de decisiones.

Las entradas recogidas en la IS, en relación con esta definición, responden al hecho de que la Contabilidad constituye el «campo general» de conocimiento. A partir de la descripción del campo general y avanzando de forma sistemática en el estudio de la materia contable, se identifican a continuación los elementos representativos que la caracterizan. Cada uno de ellos constituye un «campo específico» de conocimiento que de acuerdo con la sistemática planteada (cf. 5.2.2), serán incluidos como entradas principales y desglosadas de forma conveniente, a efectos de facilitar al usuario el conocimiento de un lenguaje contable fundamental y universal y, a su vez, abrir nuevos campos, que llevan al estudio de un lenguaje contable más específico.

Así, en la definición se destacan tres campos específicos, a saber: «información contable», «actividad económica» y «empresa», que forman un

mismo nivel y que pueden ser a su vez clasificados en nuevos niveles en los que la contabilidad va concretando más y más su objeto de estudio.

5.4.2.- La Contabilidad como técnica: Elaboración y comunicación de la información contable

El *proceso contable* de captación, elaboración y transmisión de información contable se sustenta y tiene como objetivo prioritario que esta información sirva a los usuarios para tomar decisiones racionales. Esta utilización de la información contable precisa poseer ciertos conocimientos sobre su proceso de producción. Para poder interpretar la información contable obtenida es necesario considerar los elementos presentes en su elaboración, en la medida que inciden en los estados y documentos contables elaborados.³⁴

La articulación del lenguaje contable posee una serie de características específicas que delimitan el resultado que se obtiene. En ella intervienen multitud de variables y factores que dirigen el proceso hacia un modo concreto de captar la realidad. Esta perspectiva es adecuada para entender la articulación del lenguaje contable y su manifestación final: la generación y comunicación de información suficiente para ser usada en la toma de decisiones.

Las características propias de la *información contable* permiten un estudio realizado bajo una doble perspectiva: la cognitiva y la comunicativa. Normalmente no podemos hablar de una causa o perspectiva única sino de una serie de factores o medios (Haried, 1972) que se organizan para obtener un fin que aparece recogido

³⁴ Los documentos contables que se comunican al exterior, no son sólo las cuentas anuales, también se transmiten otros documentos que han de tenerse en consideración a fin de que el usuario pueda tener una visión total de una entidad. Documentos con información contable útil son, por ejemplo, el informe de gestión de los administradores y el informe de auditoría, citando solo aquellos que deben acompañar a las cuentas anuales y que constituyen la información contable pública por excelencia.

en los estados contables y que ofrece una imagen que permite el conocimiento de la realidad económica.

Se entiende que el conocimiento de una determinada realidad, en este caso la económica, es el resultado final que se obtiene de un proceso realizado por un emisor experto y que será reconocido por el receptor, en el proceso comunicacional, como un conocimiento natural, si es a su vez un experto en el campo contable. Pero esta comunicación no obtendrá el mismo resultado si el receptor es lego en el conocimiento contable (Arrington y Francis, 1993:119).

Uno de los requisitos exigidos a la información contable es la claridad, lo que implica que, sobre la base de un conocimiento suficiente de los negocios, la contabilidad y las finanzas; los usuarios de los estados financieros, mediante un examen interesado de la información suministrada están en disposición de formarse opinión que les facilite la toma de decisiones. Pero no todos los interesados tendrán los conocimientos requeridos de contabilidad y, sin embargo, podrán precisar por motivos diferentes de ese conocimiento.

5.4.2.1. Elaboración de la información contable.

En relación con el proceso de elaboración de la información contable se considera necesario incluir en la IS las definiciones y conceptos del patrimonio empresarial -así como una descripción del procedimiento contable-, con la pretensión de que el usuario lego, conozca la técnica contable que permite la captación y elaboración de la información contable y su plasmación en los documentos de síntesis, cuentas anuales, que son comunicadas al exterior para su interpretación.

La terminología utilizada en esta parte de la IS -al igual que en las anteriores-, se ha procurado se corresponda con conocimientos que el experto contable posee “per se” y que no hayan experimentado grandes cambios en su concepto o denominación debidos a cambios culturales o idiomáticos. La naturaleza de las fases y procedimientos contables han permanecido, sin apenas diferencias en el tiempo, desde la implementación de la partida doble. Los convenios adoptados en la representación de los elementos contables y sus variaciones se corresponden con un entendimiento universal, sin apenas variación y que, por tanto, permanecen inmutables en el tiempo y en el espacio; posibilitando que más allá de cambios culturales, -que puedan reflejarse en variaciones sustanciales de principios y criterios contables-, el usuario lego pueda conocer una técnica que le ayude a comprender lo que contienen en esencia los documentos contables; independientemente de la nomenclatura, representación y valoración que se den a los elementos patrimoniales que la teoría y técnica contable emplean en el acto de captación, valoración y representación de estos elementos.

Atendiendo a lo anterior, se recogen en la IS una serie de definiciones que consideramos fundamentales por su gran significación: nos referimos al concepto de patrimonio empresarial y de los elementos que lo integran; estableciendo las relaciones existentes entre ellos hasta llegar a exponer la denominada «ecuación fundamental de la contabilidad». Se indicará, por estar relacionada con esta ecuación, la agrupación en masas patrimoniales de los elementos unitarios. Los estados de síntesis (cuentas anuales) que se comunican al exterior, incluyen estas masas patrimoniales y no los elementos que las conforman.

El patrimonio y los elementos que lo integran; activos y pasivos, en una primera aproximación, constituyen el objeto de estudio de la contabilidad ya que

son elementos utilizados por la empresa para el desarrollo de su actividad. Son elementos presentes y comunes en cualquier sistema contable, inmutables en el tiempo, aunque, sin embargo, han evolucionado experimentando cambios en su cualificación como tales. Estos cambios -introducidos como consecuencia de situaciones culturales distintas-, han supuesto que los elementos patrimoniales, aun denominados con los mismos términos en los documentos contables, sean conceptualmente distintos. En algunos casos, las modificaciones conceptuales habidas en nuestro entorno, han supuesto auténticas revoluciones en la naturaleza de la contabilidad, además de en la terminología utilizada.

Los conceptos de activos y pasivos, han experimentado sustanciales modificaciones, en nuestro país, consecuencia de modificaciones legislativas (cf. 2.5), que originalmente han sido redactadas en inglés y que se tradujeron en su implementación en los nuevos planes contables españoles. Estos planes, establecen nuevas reglas de actuación que conllevan cambios en la calificación cualitativa y cuantitativa de estos elementos. Por ejemplo, la concepción de activo - término recurrente en este trabajo para diversas ejemplificaciones-, contemplada en el PGC de 2007, difiere sustancialmente de la recogida en el PGC de 1990, ya que se amplía la categorización como activo a aquellos recursos de índole diversa controlados por la empresa y no necesariamente a título de propiedad. El PGC de 1990, a su vez, amplió el concepto de activo respecto al PGC de 1973, incorporando como tales, no sólo los derechos de cobro, sino otros tipos de derechos, como el derecho de uso de determinados bienes que cumpliera con ciertos requisitos. Este derecho de uso reconocido como inmovilizado inmaterial, (según la terminología utilizada en el momento), supuso una ampliación de los elementos catalogados como activo. Esta ampliación, en la consideración de

activos, se ha mantenido en el actual PGC que, aún, ha ampliado más la categorización de los activos, ya que además de los bienes y derechos tradicionales, incorpora otro tipo de recursos que la empresa pueda utilizar en la realización de su actividad.

En la definición a recoger en la IS -puesto que se dirige a usuarios no contables-, se ha de procurar eliminar en lo posible esas visiones diferentes asociadas a aspectos culturales e idiomáticos. Se pretende que el usuario no contable identifique el término más allá de la imposición cultural y/o normativa de un momento concreto que por no conocer podría dificultarle el uso de ese término.

También a fin de proporcionar conocimiento útil al usuario no experto, consideramos que debe incluyese, en el texto de la IS, una clasificación de los elementos patrimoniales atendiendo a criterios distintos. La razón es que entendemos esto será de utilidad al usuario de información contable no experto, ya que será capaz de entender la identidad de los términos básicos, más allá de sus diferencias terminológicas.

Al clasificar el elemento de activo, por ejemplo, atendiendo a un criterio de permanencia; podemos utilizar varios términos; el de uso en la normativa actual: activo corriente y activo no corriente -introducidos como tales consecuencia de la adaptación de nuestra contabilidad a las NIIF-, o el ya tradicional o histórico de: activo circulante y activo fijo. Este conocimiento le será útil al usuario no experto, ya que el término pluriverbal “activo no corriente” le resultará forzado y no le relacionará semánticamente con el término equivalente: «activo fijo».

La dificultad de uso de esta situación lexicográfica -en la que el significado conceptual y el semántico no tienen un comportamiento natural-, cabe pensar será

principalmente para el traductor y se puede solventar, entendemos, con una adecuada clasificación y definición en la IS de estos conceptos y una remisión desde la entrada del diccionario a la entrada de la IS en la que se contemple ese hecho; de forma tal, que el traductor sepa identificar en un texto que el nuevo término sustituye al anterior, pero que son equivalentes conceptualmente considerados. Además del uso de la IS para resolver estos conflictos, la TFL arbitra otra solución para los diccionarios: contemplar como entrada principal el término más actual y el término o términos desplazados como sinónimos. Esta inclusión, como entradas de todos los sinónimos de un término, resulta también adecuada, además de para el traductor, para el estudioso de la contabilidad, que cuando acceda a la información de documentos históricos en los que se recojan estos términos anacrónicos, puede no reconocer, aún siendo un experto contable. Y debemos pensar que la información financiera anterior a 1973, por señalar una fecha significativa y ya alejada en el tiempo, puede considerarse ya contabilidad histórica.

5.4.2.2. La comunicación de la información contable.

Con la realización y ejecución del proceso contable se obtienen los denominados documentos de síntesis; que en su versión normalizada forman las «cuentas anuales». La importancia de estos documentos radica en el hecho de que los mismos presentan la realidad económica de la empresa al exterior. Es decir, son la manifestación máxima de compilación y comunicación de información contable; información que debe servir a los usuarios en la consecución de sus propósitos, fundamentalmente, la toma de decisiones de carácter económico.

Se considera necesario incluir en la IS una descripción de estos documentos, con la pretensión, como el resto de contenido de la IS, de proporcionar conocimiento al no contable que pueda precisar de información sobre el contenido y características de los mismos; ya que aunque el requisito de claridad en la elaboración y presentación de la información, se declare como uno de los que debe cumplir la información incluida en las cuentas anuales, cabe preguntarse: ¿es realmente cierto que la información comunicada en las cuentas anuales puede ser entendida por cualquier interesado en ella?

5.5. Propuesta de «Introducción Sistemática» para los Diccionarios de Contabilidad.

En un aspecto meramente formal, antes de adéntranos en el desarrollo del contenido; conviene recordar que la IS se plantea como un documento conectado a los diccionarios de Contabilidad; por lo que debe atender a aspectos metodológicos contemplados anteriormente, en concreto lo establecido por la Teoría Funcional de la Lexicografía. Así, en la formulación de la IS se tendrán en cuenta los aspectos siguientes:

- El contenido de la IS debe estructurarse de forma tal que pueda accederse al mismo para ser leído de forma continuada o fragmentada, en partes que deben tener un contenido conceptual independiente. Para ello, ya se ha comentado, se numerarán correlativamente las partes principales y sucesivamente se descenderá en esa numeración para ir ampliando contenido, pero permitiendo, a la vez, la interrupción de la lectura en el punto subordinado que se considere conveniente.
- En la IS no se hace referencias a cuestiones lingüísticas del término o concepto definido. Estas cuestiones sí tienen cabida para el mismo término cuando, en el uso del diccionario se acceda a él como entrada independiente.
- En la redacción de las definiciones, se atenderá a su carácter divulgativo, evitando en lo posible los tecnicismos y también las referencias cruzadas; es decir, debe evitarse al usuario de la IS que, para su entendimiento, requiera de consultas adicionales. Esta consulta a otras fuentes, sin

embargo, sí está prevista pueda realizarse en la consulta del listado A-Z de los diccionarios³⁵.

- Se incluyen aquellos términos cuyo concepto sea sobradamente conocido por el experto contable. Es decir, aquellos términos esenciales, cuya permanencia en el tiempo haya supuesto que sean asumidos y reconocidos intuitivamente por el experto contable, ya que son básicos e imprescindibles en el conocimiento de la Contabilidad. Este conocimiento permite al contable reconocer conceptos aunque la denominación de los mismos haya cambiado, consecuencia de evoluciones culturales y/o imposiciones idiomáticas y, por el contrario, le permite reconocer que el concepto es distinto aunque haya permanecido la nominación del término.
- La redacción se realiza utilizando expresiones específicas y concretas; tendiendo, en la medida que sea posible, a que el contenido forme parte del conocimiento natural del experto contable; sin que el mismo pueda identificarse con una situación, norma y emisor concreto. Es decir, nadie puede pretender la autoría de lo expresado, aunque al profesional contable le sea perfectamente reconocible la materia expuesta. Por tanto, considerando lo anterior, el contenido de la IS debe cumplir con dos requisitos: debe ser sobradamente conocido para el experto contable y

³⁵ Como indica Montero (2009: 24): "... tenemos que distinguir entre el discurso especializado (con distintos grados de especialización) dirigido a los especialistas, el discurso didáctico destinado al personal en formación y el discurso divulgativo enfocado hacia el público general. Estos distintos niveles de competencia se reflejarán en el mayor o menor uso de terminologías específicas (Condamines 1994: 32); así, la comunicación especializada requiere que la terminología se adapte a cada tipo discursivo, que viene determinado tanto por la cantidad de información compartida entre emisor y receptor como por la finalidad del texto. Dependiendo de estos dos factores la presencia, importancia y forma de la terminología serán diferentes (Cabré 1998a). Finalmente, hay que añadir que a mayor grado de abstracción y hermetismo discursivo le corresponderá un mayor número de rasgos pertenecientes a los lenguajes artificiales (Sager 1993: 48), ya que la necesidad de precisión será mayor".

debe ser entendido, con un mínimo esfuerzo comprensivo, por el no contable. Todo ello sin perder el rigor técnico y conceptual que tiene la contabilidad.

- Los términos y conceptos recogidos son universales, el lenguaje técnico contable está aceptado como tal en cualquier idioma y aún época. Por lo que, con independencia del idioma en el que se redacte originalmente, son fácilmente trasladables a otros idiomas. Este hecho, hace posible que la IS propuesta, pueda ser añadida a los diccionarios de contabilidad redactados en diferentes idiomas, ya que por corresponderse con conceptos y términos fácilmente reconocibles por el experto, no den suponer ninguna dificultad en su traducción.
- La numeración realizada, de las partidas principales con un solo dígito y de las divisiones o subepígrafes con dos dígitos; responde al hecho de que, esta clasificación, permite una lectura continuada con el acceso a los epígrafes y subepígrafes numerados correlativamente o interrumpiendo su lectura, y reanudando la misma en el mismo epígrafe o en otro posterior, según estime conveniente.

1. Definición de contabilidad.

La **Contabilidad** es la disciplina encargada de proporcionar información de la **actividad económica realizada por una empresa u organización**, sea pública o privada; mediante la elaboración y presentación de documentos **contables**; a fin de estudiar, medir y analizar su patrimonio; su situación económica y financiera. La información proporcionada debe permitir analizar tanto la situación histórica del patrimonio empresarial como predecir su evolución futura.

2. La información contable.

La información es todo elemento tangible e intangible que puede reducir la incertidumbre. Si una de las principales características de los tiempos actuales es la incertidumbre, la información resulta imprescindible para poder tomar decisiones acertadas. La información contable, obtenida en el proceso contable, ha de ser apta para permitir juicios y decisiones documentados a los usuarios de dicha información.

2.1. La necesidad de información contable.

En un principio la información requerida de la actividad económica era el simple registro de los productos comercializados y del dinero entregado o recibido. Posteriormente, con el desarrollo de esta actividad, surge la necesidad de tener constancia de las pertenencias de las personas, de los bienes poseídos, pero también de los créditos conseguidos y otorgados y del excedente obtenido en las actividades y las relaciones habidas entre ellos; en lo que fue el embrión de la partida doble que desde que fue enunciada en el s. XIV, si bien enriquecida en aspectos técnicos, no ha sufrido cambios fundamentales.

El desarrollo de la empresa hizo necesario las aportaciones de numerosos inversores y la creciente complejidad de las operaciones financieras ha atribuido a la contabilidad un papel de fuente de información a terceros, no solo propietarios; sirviéndose, para manifestar y difundir esta información, de los estados financieros, que para el cumplimiento de estas tareas han de ser claros, comprensibles y verificables.

Ya con la revolución industrial y la creciente complejidad de los procesos productivos se acentuaron las necesidades internas de información para el cálculo y determinación de los costes por lo que la contabilidad industrial (contabilidad analítica o de costes) vino a completar, integrándose con ellos, los registros contables, lo que permite a la contabilidad incrementar su utilidad como sistema de información y como instrumento para la toma de decisiones.

2.2. Usuarios de la información contable.

La información contable pretende, en primer lugar, dar respuesta a las necesidades de los propietarios y administradores de la empresa, pero también cumple una tarea de comunicación a terceros interesados en la marcha de la misma.

En este papel debe cumplir también con las necesidades informativas del Estado, tanto para sus tareas de recaudación, como en orden a conocer la marcha de la economía de la nación y orientar sus políticas económicas.

La siguiente lista es indicativa de la amplia gama de usuarios de la información contable, con necesidades e intereses distintos, y a los que la contabilidad debe satisfacer suministrando la información que requieren y precisan en el momento adecuado.

- Propietarios y administradores,
- Empleados,
- Acreedores,
- Clientes,
- Inversores potenciales,
- La Administración Pública,
- Público en general,
- .../...

2.3. Requisitos de la información contable.

A la información contable para que sirva a las necesidades de los usuarios se la debe exigir una serie de requisitos y debe presentar una serie de cualidades, como pueden ser, entre otras:

- *Pertinencia*: La información debe ser tal que satisfaga las necesidades de los usuarios en el momento oportuno.
- *Objetividad*: La información contable debe ser elaborada cumpliendo unas normas estrictas, de forma que no pueda manipularse la información para propiciar determinadas conductas de sus usuarios.
- *Fiabilidad*: La información transmitida debe ser fiable, en cuanto a la recogida de datos y los trámites de su elaboración.

- *Integridad*: La información debe incluir todo lo que defina completamente un fenómeno, sin omisiones significativas.
- *Verificabilidad*: La información debe ser susceptible de comprobación independiente.
- *Oportunidad*: La información debe suministrarse en tiempo tal que tenga la mayor capacidad posible de influir en la toma de decisiones.
- *Claridad o comprensibilidad*: La información debe ser inteligible, fácil de comprender y accesible para los usuarios que tengan un conocimiento razonable del mundo de los negocios y están interesados y dispuestos a hacer un esfuerzo para comprenderla.

3. La actividad económica.

En una economía cada día más compleja y especializada, la actividad de naturaleza económica realizada por la empresa ha de ser, inevitablemente, de índole muy diversa; derivando en una gran variedad de negocios, cada uno con características particulares. Estos negocios conllevan la realización de operaciones generando información económica -que debe ser expresada y comunicada, atendiendo además de a un lenguaje contable general, a un lenguaje contable específico-, ya que dependiendo de la naturaleza de las actividades realizadas por la empresa, así será el tipo de contabilidad que implemente.

La ejecución de una actividad o negocio concreto, estará sometida a normas específicas, ya que se desarrollará en un ámbito geográfico y temporal concreto; por lo que la información que facilita la contabilidad de una actividad económica concreta, por ejemplo la actividad constructora, va a ser diferente atendiendo a varios parámetros entrelazados que es necesario considerar.

Así, y en el supuesto de la empresa constructora deberá considerarse los aspectos siguientes:

a) la forma jurídica que adopte la empresa que, en principio responderá, cabe suponer, a las necesidades que en este ámbito se desprendan de las características de la propia actividad. No es lo mismo si se construye, o pretende construir, una obra de gran envergadura, que si la construcción va a ser de viviendas o pequeñas reformas. En el primer supuesto puede ser necesario la constitución de un tipo societario más complejo, como una UTE y en el segundo servirá con la constitución de una SL o una simple comunidad de bienes.

b) El ámbito geográfico donde se desarrolla la actividad, que puede suponer exigencias formales distintas con implicaciones en la contabilidad, y en la información que ésta debe transmitir, ya que, por ejemplo, las exigencias de estudios técnicos, condiciones laborales y de seguridad varían de un país a otro, condicionando actuaciones de la empresa básicamente en materia de costes y necesidades de financiación.

4. La empresa como unidad económica.

La empresa es una unidad económica organizada que realiza una serie de operaciones, coordinando factores productivos, como trabajo y otros elementos, con el fin de elaborar productos o prestar servicios, tendentes a la satisfacción de alguna necesidad humana. La contabilidad tiene como fin el registro, elaboración y comunicación de la información económica de las operaciones realizadas por la empresa.

4.1 Clases de empresas.

A) Según el sector de actividad:

-Industriales, aquellas que a transforman unos recursos para producir bienes distintos.

-Comerciales, aquellas que venden productos sin apenas transformación.

-Servicios, prestan servicios de índole diversa.

B) Según su forma jurídica:

-Individuales: su titular es una persona física (empresario) que responde de forma personal de las deudas de la empresa, por lo que no hay separación entre lo perteneciente a la persona y a la empresa, aunque formalmente pueda designar los elementos de su patrimonio que están afectos a la actividad empresarial.

-Jurídicas: Tienen una personalidad jurídica propia, distinta de la de sus titulares que, en ocasiones, no responden de las deudas sociales nada más que con la aportación efectuada, como ocurre en las sociedades de capital. En otros casos esta personalidad jurídica independiente de la de los titulares no exime a estos de la responsabilidad de atender a las deudas sociales, como ocurre en las sociedades colectivas o comanditarias simples.

- Otras: En esta tercera categoría se incluirían empresas de naturaleza diversa, como: cooperativas, fundaciones, asociaciones culturales,...etc.

C) Según su tamaño: Los criterios para que una empresa sea englobada en una u otra categoría responden, resumidamente, al importe de los activos poseídos, al volumen de negocio y al número de empleados.

-Microempresas.

-Pequeñas.

-Medianas.

-Grandes.

A efectos de las obligaciones de elaboración y presentación de la información contable que tienen estas empresas, en el caso español se agrupa la pequeña y mediana empresa (PYME) en un solo bloque.

5. Clasificación de la contabilidad.

A) Atendiendo al tipo de actividad realizada, se señalan las siguientes:

Contabilidad Industrial, la que realizan las empresas transformadoras. En función de la actividad concreta realizada, podría hablarse de contabilidad de empresas constructoras, contabilidad de empresas vitivinícolas, etc.,

etc. En estas empresas tiene importancia la descripción y reflejo contable de las operaciones que le son peculiares y, si el sistema productivo es complejo, cobra gran importancia una descripción detallada del mismo.

Contabilidad Comercial y de servicios, la que realizan las empresas dedicadas a la compra venta de bienes sin transformación y, en su caso, a la prestación de servicios. En estos supuestos, la contabilidad aplicada será la general.

B) Atendiendo al tipo de empresa, se señalan las siguientes:

Contabilidad pública, o contabilidad del sector público, es la realizada por organismos públicos y está encaminada, fundamentalmente, a un control y planificación presupuestarios.

Contabilidad privada, o contabilidad de empresa, que hace referencia tanto a la desarrollada en la empresa individual, como en las empresas con personalidad jurídica.

C) Atendiendo al tipo de usuario de la información, se señalan las siguientes:

Contabilidad externa. Es aquella contabilidad en la que la información elaborada va dirigida, fundamentalmente a los usuarios externos a la propia empresa. Puede también denominarse: contabilidad general, contabilidad financiera o simplemente contabilidad, ya que es aquella rama de la contabilidad que observa, registra y procesa la información referida a cualquier actividad, realizada por cualquier tipo de empresa y, aunque dirigida al usuario externo, sirve igualmente al usuario interno. Para su elaboración esta rama de la contabilidad deberá aplicar la normativa establecida al efecto.

Contabilidad interna. Es aquella contabilidad en la que la información es redactada por y para ser utilizada por los usuarios internos a la empresa. También denominada, contabilidad de costes, analítica o de gestión. Es una rama de la contabilidad que -implantada e impulsada por las empresas industriales-, tiene una identidad propia, que utiliza una metodología también propia, que permite conocer el coste de producción de sus

productos, así como el coste de la venta de tales artículos y fundamentalmente la determinación de los costes unitarios; es decir, el coste de cada unidad de producción; mediante el adecuado control de sus elementos: la materia prima, la mano de obra y los gastos de fabricación o producción. Asimismo, tiene otras aplicaciones, como la determinación del punto de equilibrio o umbral de rentabilidad (punto en que la empresa no obtiene beneficios ni pérdidas), con base en el cálculo de los costes fijos y variables, así como la determinación de los costes totales y de su distribución a las distintas fases del proceso productivo y a los distintos productos.

Se caracteriza por ser más flexible, dado que se basa en la autorregulación, está sometida únicamente a las normas que se autoimponga la propia empresa y no a normas legales; suele ser más detallada que la contabilidad financiera y también es más inmediata que ésta, ya que ha de servir para tomar decisiones de gestión muy próximas.

6. El proceso contable. Fases.

El proceso contable es el medio por el cual los datos económicos se convierten en información económica comprensible y útil para la toma de decisiones de los usuarios interesados en la misma.

El proceso contable surge en la contabilidad para hacer posible el reconocimiento de una serie de funciones y actividades escalonadas entre sí, que termina en el objetivo de la propia contabilidad, es decir, la obtención de información financiera.

Para el logro de este propósito, el proceso contable realiza una serie de fases (figura 9), que permiten convertir los datos de muchas transacciones separadas en registros sistemáticamente acomodados.

Fases del proceso contable.

Sistematización. Para la obtención de la información financiera, primero, es necesario establecer un sistema por medio del cual sea posible el tratamiento de los datos, desde su obtención hasta su presentación en términos de información procesada.

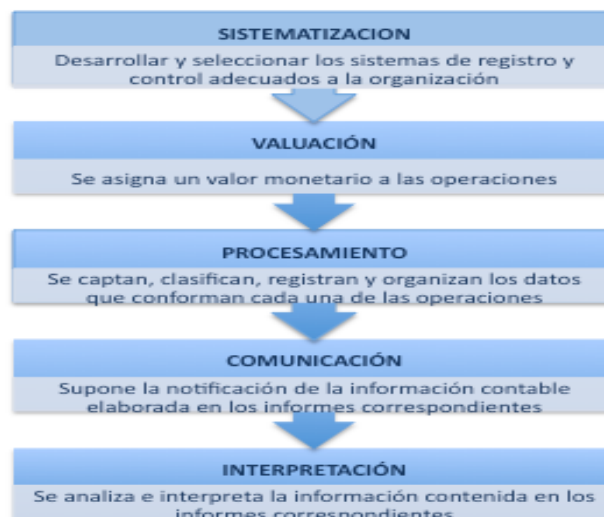
Valuación. Para que la información económica pueda ser tratada y expresada en el lenguaje contable requiere que a las operaciones celebradas se les asigne un valor monetario.

Procesamiento. Es la fase principal del proceso contable ya que en la misma se realiza la captura, clasificación, cálculo, síntesis, registro y extracción de los datos que conforman cada una de las operaciones.

Comunicación. En esta fase, la información económica debidamente procesada es comunicada a los usuarios. Esta comunicación de la información contable puede ser bien: obligatoria y exigir el cumplimiento de una normativa específica, a efectos de elaborar y publicitar los estados financieros obtenidos, en función de las características que presenta la empresa como, por ejemplo, actividad desarrollada, tamaño, forma jurídica, etc.; bien voluntaria que por no estar sujeta al cumplimiento de las reglas y requisitos exigidos a la información contable, puede permitirse en cuanto al contenido y exposición de la misma un alto grado de discrecionalidad que pudiera ir en detrimento de, por ejemplo, la fiabilidad de la misma.

Interpretación. Esta fase supone el análisis de la información contable a fin de formarse una opinión solvente sobre el aspecto que de la actividad de la empresa interese. La lectura que se haga de la información contable comunicada dependerá del tipo de usuario y del propósito que tenga, pero en todo caso el conocimiento de la misma ha de servir para que pueda formarse opinión suficiente en la toma de decisiones.

Figura 9: FASES DEL PROCESO CONTABLE



6.1.- Aspectos procedimentales de la contabilidad.

La contabilidad puede ser considerada como un conjunto de procedimientos por medio de los cuales la información económica de una empresa es tomada en cuenta y presentada a sus usuarios.

El procesamiento de la información contable requiere de la realización de una serie de procesos que se describen a continuación.

1. Captación y clasificación.
2. Síntesis y registro.
3. Comunicación e interpretación.

6.2.- Captación y clasificación.

Para poder aplicar los procedimientos contables, en una primera actuación, las transacciones económicas deben ser observadas, clasificadas, lo que significa que las operaciones deben ser expresadas en datos objetivos, medibles y cuantificables, lo que conlleva la realización de una serie de actuaciones en relación con los mismos:

- La *recogida de datos* significa extraer los datos de sus distintas fuentes de origen. Estas fuentes son externas y variadas, pueden abarcar desde un simple extracto bancario, hasta los datos reflejados en contrato para la construcción de una autopista.
- La verificación de los datos consiste en determinar si los mismos se originaron en fuente fidedigna, es decir, si son auténticos.

Desde un punto de vista contable la captación y la clasificación consisten en transcribir los datos originales agrupando los similares. Un proceso de captación y clasificación adecuados hacen más fáciles el desarrollo de las demás fases del proceso contable. Para ello el método de registro utilizado, debe ser tal que permita el manejo de los datos observados y recopilados.

6.3.- Agrupación y registro.

Esta fase supone la transformación de la información económica en información contable .

La agrupación por masas homogéneas de los datos contables según un orden predeterminado, de forma que puedan ser presentados de forma resumida de acuerdo con criterios de semejanza o afinidad.

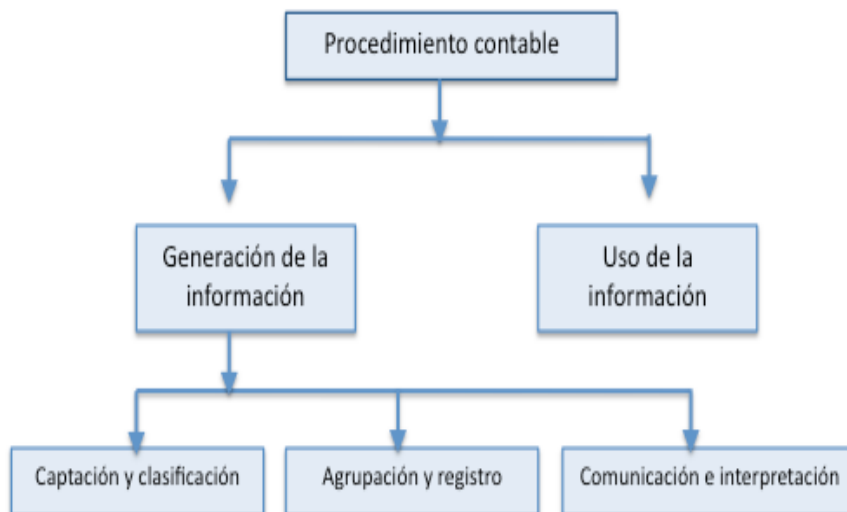
El registro supone guardar los datos de acuerdo con las normas y procedimientos contables establecidos.

6.4.- Comunicación e interpretación.

La comunicación es la información de los datos contables a quienes los necesiten. En este proceso de comunicación está implícita la idea de que esa información se ha elaborado con unos datos que, después de todo el proceso, han de ser apropiados, concisos, claros, fiables y oportunos. Los usuarios de la información no deben sobrecargarse con detalles inconexos o con datos presentados sin ningún criterio reconocible.

La interpretación, por último, consiste en descubrir el significado de los datos presentados. Una interpretación correcta de la información contable es el resultado de un juicio lógico, basado en el análisis, interrelación y deducción de los datos recopilados.

En definitiva, para ser útil la información contable debe ser recopilada, comparada, clasificada y transmitida en un formato y tiempo adecuado; con garantías de que los datos de los que se informa son veraces y han sido tratados cumpliendo con unos criterios de elaboración reconocidos, de forma tal que cuando lleguen al usuario, la información pueda ser evaluada e interpretada de acuerdo con sus legítimos intereses (Figura 10).

Figura 10: Aspectos procedimentales de la Contabilidad

Atendiendo a la definición dada de contabilidad lo que pretende la ejecución de las distintas fases del proceso contable es cumplimentar lo establecido en la misma: la sistematización, análisis, interpretación y presentación de la **información financiera de una empresa u organización; obteniendo con la aplicación del procedimiento contables, los estados contables que recogen esa información.**

7. El patrimonio empresarial.

El patrimonio empresarial constituye el objeto de estudio de la Contabilidad ya que mediante el empleo de las técnicas que le son propias lo que pretende es observar, medir y analizar las operaciones del patrimonio y determinar las variaciones y evolución del mismo.

El patrimonio empresarial puede definirse desde un punto de vista jurídico o desde un punto de vista económico.

7.1.- Concepto jurídico de patrimonio.

Se considera patrimonio el conjunto de bienes, derechos y obligaciones que, bajo la titularidad de una persona natural o jurídica (dependencia),

están afectos a un fin concreto (afección) y son susceptibles de valoración económica.

Dependencia: La nota de dependencia de la titularidad de una persona física o jurídica que se asocia al patrimonio, delimita el perímetro del conjunto de bienes, derechos y obligaciones que en él se integran, y actúa como frontera frente a todos los demás bienes, derechos y obligaciones adscribibles a otros patrimonios.

Afección: La afección a un fin concreto resulta básica si se pretende **identificar** un patrimonio empresarial. Así:

- En el caso de las personas jurídicas, al menos de las de naturaleza mercantil, cualquier bien, derecho u obligación que titularicen forma parte de su patrimonio empresarial;
- En las empresas cuyo titular sea una persona física, sólo forman parte del patrimonio de la empresa los bienes, derechos y obligaciones que voluntariamente adscriba su propietario al ejercicio de la actividad que desarrolla la misma.

7.2.- Concepto económico de patrimonio.

El conjunto de bienes, derechos y obligaciones que conforma el patrimonio se extiende, en lo que respecta a las obligaciones, no sólo a las responsabilidades frente a terceros, sino también a las asumidas frente a los titulares de la empresa por razones de propiedad.

Desde este punto de vista, en el que la empresa es considerada un ente autónomo distinto de su titular, los bienes y derechos pasan a ser **medios económicos**, mientras que las obligaciones, tanto las asumidas con terceros (de crédito) como con los titulares (de propiedad), configuran los medios financieros necesarios para el sostenimiento de los medios económicos productivos.

Sólo los elementos patrimoniales susceptibles de valoración económica tienen acceso al patrimonio. Por tanto, este es ponderable en términos

monetarios, permitiendo, a partir de la fijación del valor monetario de todos sus componentes en un momento dado y, por tanto, el de su conjunto, un seguimiento cuantitativo de sus variaciones en el tiempo, en relación con cada uno de sus elementos, y también de forma global.

A efectos de valoración, el patrimonio está formado por una parte positiva y otra negativa:

- La parte positiva es la constituida por los bienes (elementos materiales o tangibles) y los derechos (elementos inmateriales o intangibles), derivados de relaciones jurídicas de propiedad, posesión, uso, crédito, etc.; y
- La parte negativa está formada por las obligaciones, originadas por la asunción de responsabilidades jurídicas de dar, hacer o consentir.

La suma algebraica del valor positivo de los bienes y derechos y del valor negativo de las obligaciones daría como resultado el valor del patrimonio neto.

8. La ecuación fundamental de la Contabilidad.

Una característica definidora del patrimonio es que siempre está equilibrado en términos cuantitativos, es decir, en todos los casos se cumple que la suma de los activos menos la suma de los pasivos coincide en valor con el patrimonio neto. Es lo que se conoce como la **ecuación fundamental de la contabilidad**, que es premisa de todo el proceso informativo contable basado en la partida doble.

$$\text{PATRIMONIO NETO} = \text{ACTIVO} + \text{PASIVO}$$

Desde una perspectiva económica, si calificamos los medios económicos productivos (bienes y derechos) como **inversión** y a los medios financieros utilizados para conseguirlos les damos la denominación de **financiación**. A efectos valorativos debe cumplirse con la ecuación anterior que también podría expresarse de las formas siguientes:

$$\text{ACTIVO} = \text{PATRIMONIO NETO} + \text{PASIVO}$$
$$\text{INVERSION} = \text{FINANCIACIÓN}$$

9. Elementos patrimoniales.

El patrimonio está formado por elementos diversos que la Contabilidad clasifica y ordena atendiendo en primer lugar a su naturaleza o esencia; pues siendo uno de sus fines el observar las variaciones que sufren los elementos patrimoniales, es necesario identificarlos en su forma más sencilla para posteriormente agruparles en masas patrimoniales a fin de apreciar su composición en un momento dado y ver sus variaciones en el transcurrir del tiempo.

En el patrimonio suelen ser más comunes las cosas o elementos tangibles como: instalaciones, vehículos, maquinaria, herramientas, mercaderías, dinero, etc.; aunque también puedan coexistir con bienes intangibles como puedan ser las marcas comerciales registradas, patentes, propiedad industrial o intelectual, etc. Junto a estos elementos, («bienes»), la empresa puede ostentar ciertos «derechos», generalmente *derechos de cobro*, que también serían una parte positiva del patrimonio empresarial.

9.1.- Definición de activo, pasivo y patrimonio neto.

Los «activos» serían los recursos, generalmente, bienes y derechos, utilizados por la empresa en el desarrollo de su actividad. El total de ellos poseídos por la empresa se denomina ACTIVO.

Pero la empresa poseedora de activos no puede desligarse de las obligaciones que van anejas a su dominio y uso y que constituyen la componente negativa del patrimonio. Al conjunto de las obligaciones asumidas por la empresa, generalmente *obligaciones de pago*, es lo que se denomina PASIVO.

La diferencia entre ambos conjuntos de naturaleza opuesta: «lo que se tiene (activos) y lo que se debe (pasivos)», recibe la denominación de

PATRIMONIO NETO, que en el caso de empresarios individuales se denomina CAPITAL.

La palabra capital puede tener diversas acepciones que no deben confundirse, en el contexto anterior, contablemente, la expresión patrimonio neto engloba al capital.

9.2.- Definición de ingreso y gasto.

La ecuación fundamental de la Contabilidad definida como: (ACTIVO-PASIVO=PATRIMONIO NETO), sirve para, en una primera aproximación, incorporar los conceptos de *gasto* e *ingreso*. Esta ecuación, cuantitativamente considerada, debe mantenerse en el tiempo, es decir, siempre, en un momento concreto; el valor del primer miembro de esa ecuación (Activo- Pasivo) debe ser igual que el valor del segundo (Patrimonio Neto).

Pues bien, si en el desarrollo continuado de la actividad económica de la empresa, fijamos dos momentos concretos (inicio y final), que delimiten un periodo temporal (ejercicio económico), pueden estudiarse las variaciones positivas y negativas que ha experimentado ese patrimonio durante el periodo considerado.

A las variaciones positivas del patrimonio producidas durante el ejercicio las llamamos INGRESOS, en analogía con el activo, y a las variaciones negativas la denominaremos GASTOS. Aunque para poder realizar esta aseveración -atribuir las variaciones patrimoniales a ingresos y gastos únicamente-, debe considerarse que durante ese periodo los propietarios no han efectuado nuevas aportaciones, ni han retirado las ya efectuadas.

Se definirán INGRESOS como las variaciones positivas del patrimonio neto, que pueden deberse a aumentos en el valor de los activos o a la disminución del valor de los pasivos.

Se definirán GASTOS como las variaciones negativas del patrimonio neto, que pueden deberse a disminuciones en el valor de los activos o al aumento del valor de los pasivos.

9.3.- El resultado del ejercicio.

El **resultado del ejercicio** será la diferencia entre el valor de todos los ingresos (componente positiva) y el valor de todos los gastos (componente negativa).

$$\text{RESULTADO DEL EJERCICIO} = \text{INGRESOS} - \text{GASTOS}$$

Si la suma de los ingresos es mayor que la suma de los gastos el resultado será positivo (**beneficio**), y en caso contrario el resultado será negativo (**pérdida**)

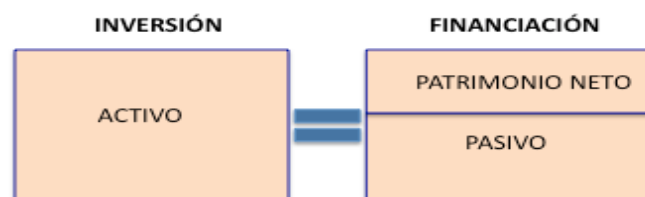
10. Las masas patrimoniales.

El patrimonio se compone de elementos identificables en si, pero que la contabilidad tiende, para facilitar su manejo, a recopilar en conjuntos más grandes aquellos elementos que presentan características comunes, bien por su naturaleza bien por el uso que la empresa de a los mismos.

La representación del patrimonio empresarial se estructura mediante la presentación de los elementos patrimoniales que lo componen en tres grandes masas patrimoniales: el **activo**, en el que se integran los medios económicos de producción y los medios financieros necesarios, es decir, el **pasivo**; formado por los medios financieros ajenos, y el **patrimonio neto**, que representa la parte residual, los medios financieros propios, que correspondería en su integridad a los socios o propietarios de la empresa.

Esquemáticamente, de forma tradicional, se han representado estas tres grandes masas, de la forma siguiente (Figura 11):

Figura 11: Representación del patrimonio empresarial



Como puede observarse en esta figura (11) se mantiene la identidad básica de la contabilidad, expresada en términos económicos: «la inversión es igual a la financiación», o lo que es lo mismo, el valor de los recursos que la empresa utiliza (inversión) es igual a los medios financieros precisos para su obtención (financiación).

El representar en la parte izquierda la inversión y a la derecha la financiación, responde a un convencionalismo, cuya razón puede ser porque si se escribe de izquierda a derecha, lo primero a representar sería la parte positiva de los elementos patrimoniales (activos), y después se vería la parte negativa, los pasivos. El patrimonio neto, la financiación propia, tiene prevalencia sobre la financiación ajena y, por tanto, jerárquica y visualmente se sitúa en un plano superior.

A partir de esta primera gran división del patrimonio, resulta conveniente efectuar nuevas **subdivisiones** que, organizando los elementos patrimoniales en masas patrimoniales de orden inferior, permitan obtener una rápida información de síntesis sobre la situación de la empresa.

10.1.- Clasificación del activo.

A) **Atendiendo a la finalidad o uso de sus elementos.** La primera subdivisión que puede hacerse del activo es establecer el uso o finalidad que se pretende para los elementos (bienes) que lo integran, así tendríamos:

Elementos no destinados a la venta sino a servir para la obtención de nuevos productos. La denominación habitual asignada a estos elementos es: **inmovilizado**.

Elementos destinados a la venta. La denominación habitual asignada al conjunto de estos elementos es: **existencias**.

Corresponden al primer grupo los edificios, la maquinaria, el mobiliario, las instalaciones y en general todo tipo de bienes destinados a permanecer en

la empresa más allá de un año económico. El segundo grupo está formado por los productos terminados, los productos que se encuentran aún en fase de construcción, las materias primas, los envases y otros elementos de naturaleza similar que, generalmente, tendrán un periodo de rotación inferior al ejercicio económico.

B) **Atendiendo al tiempo de permanencia en la empresa.** Este criterio de clasificación divide a los elementos de activo en:

- **Activo a largo plazo** y
- **Activo a corto plazo**

Los activos a largo plazo incluyen, además de los bienes no destinados a la venta, los derechos, generalmente de cobro, cuyo plazo de ejecución fuera superior a un año y los activos a corto plazo añadirían a los bienes destinados a la venta y los derechos con plazo de ejecución inferior o igual a un año.

Además de las anteriores, las denominaciones para estas submasas son varias; todas ellas hacen referencia al tiempo de permanencia previsto en la empresa y, por supuesto, son expresiones con significado antagónico.

Así, a la primera categoría se la denomina **activo fijo** y a la segunda **activo circulante** y la denominación de más reciente incorporación al lenguaje contable es la de: **activo no corriente** y **activo corriente**, respectivamente.

De forma residual, puesto que no son imprescindibles para el desarrollo de la actividad económica de la empresa, podemos encontrarnos con otros bienes formando parte del activo, son los títulos o valores mobiliarios: acciones, obligaciones y similares, denominadas de forma genérica «inversiones financieras», que la empresa posee y que calificara en una u otra submasa atendiendo a la pretensión que tenga respecto a los mismos. Si se plantea mantenerlos en el tiempo les englobará en el activo a largo plazo, por el contrario si su intención es transferirlos en el corto plazo les incluirá como activos a corto plazo.

10.2.- Clasificación del pasivo.

El pasivo engloba las obligaciones, generalmente de pago, de la empresa con terceros distintos de los propietarios y puede dividirse en dos submasas atendiendo al momento previsto del vencimiento de la obligación. Así, los elementos de pasivo se dividen en:

- Pasivo a largo plazo
- Pasivo a corto plazo

Los mismos elementos, las deudas de todo tipo mantenidas con terceros, se incluirán en una u otra submasa, atendiendo al momento de cumplimiento de la obligación; si el vencimiento es más de un año, se clasificará como pasivo a largo plazo y, si el vencimiento es inferior o igual a un año, se clasificará como pasivo a corto plazo.

La denominación, de más reciente incorporación al lenguaje contable, para estas obligaciones, es la de **pasivo no corriente** y **pasivo corriente**, para los vencimientos a largo y a corto plazo respectivamente.

10.3.- Clasificación del patrimonio neto.

Cuantitativamente considerado el patrimonio neto tiene un valor residual, la suma del valor de los elementos de activo menos la suma de los elementos de pasivo. Cualitativamente considerado podemos distinguir elementos con identidad propia, dentro de esa masa residual.

Atendiendo al concepto jurídico del patrimonio neto, podemos distinguir la aportación realizada por el socio o socios, que denominamos «capital», y el resto de la financiación propia que, básicamente, coincidirá con los recursos generados a lo largo de los años en el desarrollo de la actividad económica y que no han sido repartidos como retribución del capital (como dividendos, por ejemplo), a estos recursos generados por la empresa los denominamos genéricamente «reservas». En el patrimonio neto, además del capital y las reservas, que serán las partidas más significativas desde el punto cuantitativo, se incluyen otros elementos como, por ejemplo, las subvenciones.

Figura 12: Clasificación de los elementos patrimoniales

ACTIVO A LARGO PLAZO	PATRIMONIO NETO
	PASIVO A LARGO PLAZO
ACTIVO A CORTO PLAZO	PASIVO A CORTO PLAZO

11. La cuenta como representación de los fenómenos económicos.

La contabilidad, una vez identificados los elementos del patrimonio empresarial, bien individualmente considerados, bien reunidos en masas que agrupan elementos homogéneos; precisa de un instrumento que lo permita avanzar en la consecución del objetivo final que es proporcionar información útil para la toma de decisiones de los distintos usuarios. Este instrumento es la cuenta.

11.1.- Concepto de cuenta

La cuenta puede definirse como un instrumento conceptual de *representación y medida*, a lo largo del tiempo, de un determinado elemento patrimonial o de un grupo homogéneo de elementos patrimoniales que comparten determinadas características comunes.

NOTA: Pero la cuenta no es un simple instrumento que permite identificar elementos patrimoniales, sino que también tiene una doble implicación económica y jurídica, refleja la actividad económica cuantitativa y cualitativamente y además establece una posición jurídica deudora o acreedora frente a alguien. Por esta dualidad en la posición en relación a alguien se convierte en un instrumento imprescindible en la aplicación de la partida doble.

11.2.- Representación

La representación esquemática clásica de una cuenta es la de una T, dividida espacialmente en dos partes: la de la izquierda, a la que

convencionalmente se denomina «DEBE», y la de la derecha, a la que se denomina «HABER», tal como a continuación se indica:

DEBE (nombre cuenta) HABER
|

En su origen, la cuenta representaba un hecho económico y jurídico, eran cuentas personalizadas de deudores/acreedores y los términos «Debe» y «Haber» estaban relacionados con posiciones deudoras o acreedoras, respectivamente. Actualmente, con la creciente complejidad de la actividad económica que deben reflejar, solo representan el lugar espacial, izquierdo o derecho, de la representación gráfica de una cuenta. Incluso, si prescindimos de la representación gráfica, quedan reducidas a simples columnas de anotaciones individuales, y por agregación los aumentos o las disminuciones de valor del elemento patrimonial que representen

11.3.- Terminología.

En relación con el uso y funcionamiento de las cuentas nos encontramos con los siguientes términos:

- 1) **Abrir una cuenta.** Es personalizarla indicando el nombre del elemento patrimonial que va a representar e incluir la primera anotación en el debe o en el haber, según corresponda.
- 2) **Registrar, anotar, apuntar:** Es hacer anotaciones en una cuenta ya abierta.
- 3) **Cargar, adeudar o debitar:** Es registrar un valor en el debe de una cuenta.
- 4) **Abonar, datar o acreditar:** Es registrar un valor en el haber de una cuenta.
- 5) **Saldo:** Es diferencia entre la suma de los valores registrados en el debe y la suma de los registrados en el haber de una determinada cuenta. Se dice que una cuenta tiene:

- *saldo deudor*, si la suma de los valores registrados en su debe es mayor que la de los registrados en su haber;
- *saldo acreedor*, si la suma de los valores registrados en su debe es menor que la de los registrados en su haber;
- *saldo cero*, cuando la suma de los valores del debe y haber coinciden.

Si la cuenta hace referencia a una persona, el saldo deudor indica que la persona «debe», por tanto es un deudor. Por el contrario, si el saldo es acreedor, será la persona la que nos pueda exigir, será por tanto un acreedor.

6) **Saldar**: Es efectuar una anotación por el importe del saldo en la parte contraria al signo del mismo. Si su saldo es acreedor anotaremos ese importe en el debe y viceversa, anotaremos en el haber si el saldo es deudor. Una cuenta saldada tendrá saldo cero.

7) **Cerrar**: Es saldar una cuenta y no volver a registrar ninguna otra operación en la misma, al menos durante un determinado período.

11.4.- Convenio de registro en las cuentas.

Las cuentas representan elementos patrimoniales que a lo largo del periodo de actividad de la empresa pueden experimentar variaciones originadas por las transacciones efectuadas.

El registro de estas transacciones en las cuentas de los elementos implicados, responden a una serie de reglas convencionales determinadas. El tipo de anotación en el Debe o Haber de la cuenta dependerá del tipo de elemento al que represente: Activo, Pasivo, Patrimonio Neto.

Cuentas	Apertura	Modificaciones de valor	
		DEBE	HABER
De activo	Debe	Aumentos (+)	Disminuciones (-)
De pasivo	Haber	Disminuciones (-)	Aumentos (+)
De patrimonio neto	Haber	Disminuciones (-)	Aumentos (+)

11.5.- Clasificación de las cuentas.

En general, las cuentas representativas de los elementos que componen el patrimonio de la empresa se pueden clasificar siguiendo criterios muy variados.

a) Atendiendo a su saldo, distinguimos entre:

- Cuentas deudoras (la suma del Debe es mayor que la suma del Haber)
- Cuentas acreedoras (la suma del Debe es menor que la suma del Haber).

b) Atendiendo a la clase de elemento o del grupo de elementos patrimoniales representados por la cuenta.

Según que estos sean calificados como activo -bienes y derechos- o integren el pasivo -obligaciones con terceros- o patrimonio neto, o representen gastos o ingresos, una primera clasificación de las cuentas distingue, respectivamente, entre:

- Cuentas de activo
- Cuentas de pasivo
- Cuentas de patrimonio
- Cuentas de gastos
- Cuentas de ingresos

c) Según su destino (al finalizar el ejercicio económico), pueden ser:

• **Cuentas de balance.** Se emplean a lo largo de todo el ciclo contable y al término del mismo pasan a formar parte del balance de situación de la empresa. Estas cuentas pertenecerán al activo, al pasivo o al patrimonio neto.

• **Cuentas de gestión.** Al igual que las cuentas de balance, las cuentas de gestión se utilizan durante todo el ejercicio pero -a diferencia de las anteriores-, al término del mismo se cancelan, pasando a formar parte de la cuenta de resultados de ese ejercicio concreto (ingresos y gastos).

12. El hecho contable.

Los hechos contables son aquellas actuaciones de naturaleza económica o jurídica que repercuten en el patrimonio de la empresa cualitativa o cuantitativamente y que son susceptibles de captación, valoración y representación contable.

Las actuaciones que la empresa realiza, en el desarrollo de su actividad, pueden ser muchas y de índole variada: van desde la elección de la forma jurídica con la que quiere actuar en el tráfico mercantil, hasta la selección de personal, la compra de maquinaria, elaboración de presupuestos, etc. etc.; y no todas ellas constituyen el objeto de la Contabilidad.

Entre las innumerables actividades que se desarrollan en la entidad, solo aquellas que tienen implicaciones económicas van a ser registradas de acuerdo con los principios, métodos y técnicas contables. Una vez determinadas esas variables, a través de la captación, medición, registro y clasificación, se procederá a la elaboración de información contable agregada y su posterior interpretación y comunicación, culminando las fases del proceso contable y consiguiendo que la información contable comunicada al exterior sirva a los usuarios de la misma.

12.1.- Análisis del hecho contable.

A efectos de su tratamiento y procesamiento posterior el hecho contable debe cumplir con una serie de requisitos y formalidades, encaminadas todas ellas a posibilitar que esa información pueda trasladarse al lenguaje contable. Así, se deben llevar a cabo las siguientes acciones:

Identificación del hecho económico como hecho contable. La distinción clara es que además de ser una actividad económica, debe ser una actividad económica con implicaciones en el patrimonio (modificaciones en activos, pasivos, patrimonio neto, gastos, y/o ingresos). En esta fase, además de identificar el hecho contable en si, deben ser identificados los elementos patrimoniales afectados. Por ejemplo, si se venden mercaderías cobrando en efectivo, los elementos afectados son: mercaderías y el dinero en efectivo.

Valoración de los elementos. En base a distintos criterios de valoración establecidos legalmente, contablemente se asignará valor a los elementos identificados en el hecho contable.

Representación del hecho contable. La representación de un hecho contable exige que las variaciones patrimoniales identificadas, sean del mismo valor pero de signo contrario. De forma tal que partiendo de una situación de equilibrio patrimonial, en el que se cumpla la identidad básica contable, se llegue, una vez registrado el hecho contable, a una nueva situación de equilibrio patrimonial

A modo de resumen, las fases del análisis previo al registro de un hecho en contabilidad son:

1. *Análisis del fondo económico de la operación.* En la mayoría de las operaciones, que se realizan de forma rutinaria, este primer paso es prácticamente automático porque las operaciones en sí mismas son sencillas. En otros casos, esta fase es la fundamental y en la que radica la complejidad de ubicar adecuadamente el tratamiento contable que corresponde otorgar, siendo los demás pasos puramente ejecutorios.
2. *Identificación de las masas patrimoniales* afectadas por modificarse su valor.
3. *Asignación de cuentas* para cada uno de los elementos patrimoniales que intervienen en la operación, a efectos de la aplicación del convenio de cargo y abono: cuentas de activo, de pasivo, de patrimonio neto, de gastos y de ingresos.
4. *Determinación del sentido que tiene la modificación de valor:* un aumento o una disminución.
5. *Conclusión,* en aplicación del convenio de cargo y abono, de si procede cargarlas (registro en el debe) o abonarlas (registro en el haber).

12.2.- Clasificación de los hechos contables.

A grandes rasgos, los hechos contables, pueden clasificarse en función del impacto que producen sobre los elementos patrimoniales de la unidad económica, esto es, sobre las grandes masas de: activo, pasivo y patrimonio neto, que incluirá resultados (ingresos y gastos).

Tendríamos entonces los tres tipos siguientes de hechos contables::

A) Hechos permutativos: Todos aquellos que no provoquen cambios cuantitativos en el Patrimonio neto, porque los elementos que intervienen tiene todos la misma valoración y signo contrario. Pueden ser permutativos de activo, de pasivo, de patrimonio neto o permutativos mixtos cuando afectan a elementos de activo, pasivo y patrimonio neto al tiempo.

Por ejemplo: -) maquinaria adquirida pagando con dinero; -) reestructuración de la deuda con el banco aumentando el periodo de vencimiento; -) compra de mercaderías a crédito; -) Incorporación de los resultados del ejercicio a reservas.

B) Hechos modificativos: Alteran cuantitativamente el patrimonio neto de la unidad económica bien porque implican incrementos o retiradas de fondos, o bien porque suponen ingresos o gastos, beneficios o pérdidas. Pueden ser modificativos por aumento (beneficio) o por disminución (pérdida).

Por ejemplo: -)se pagan los salarios al personal de la empresa, -) se recibe dinero de un organismos autónomo como subvención no reintegrable.

C) Hechos mixtos: Combinan las dos modalidades anteriores incluyendo permuta entre elementos patrimoniales y modificación cuantitativa del Patrimonio neto.

Por ejemplo: Se paga a un proveedor en efectivo la deuda menos un importe en concepto de descuento.

A modo de resumen, puede decirse que hay hechos contables que modifican el patrimonio sin provocar cambios en los resultados y otros que sí implican la aparición de gastos e ingresos. Las cuentas de gastos e ingresos -en conjunto y a lo largo de un periodo de tiempo- darán origen a la *renta empresarial o resultado* del ejercicio, concepto de trascendental importancia para la vida de la empresa.

13. El ciclo contable

El ciclo contable materializa la aplicación del método contable, para elaborar, procesar y presentar información sobre los hechos contables, a lo largo del tiempo (ejercicio económico) y que en su esquema se repite una y otra vez en un bucle que permite la comparabilidad de la información de la unidad económica, de forma que la misma sea útil para el usuario contable y facilite la toma de decisiones.

13.1- Fases del ciclo contable

El método que se emplea en contabilidad para analizar y representar la realidad de la empresa en sus diversas facetas se caracteriza por llevarse a cabo en una serie de etapas:

- Captación: Supone atenerse al principio de dualidad, ya que en todo hecho económico, desde el punto de vista contable, siempre hay dos elementos relacionados y susceptibles de valoración monetaria, que han de ser observados.
- Cuantificación, medición o valoración: Cuantificación de la realidad económica y de sus modificaciones, asociando a la descripción cualitativa de la misma *valores* cuya unidad de medida en una economía monetaria es el dinero. La correcta medición y valoración determinan el grado de fiabilidad de los datos obtenidos. Para que la contabilidad sea fiable debemos atenernos a principios contables y a criterios de valoración normalizados.
- Registro: Es la forma de representación formal de los hechos contables. El modelo convencional y más utilizado es el de la PARTIDA DOBLE.
- Tratamiento de la información: Consiste en aplicar una serie de normas que permitan el procesamiento de los datos con fines informativos (proceso de agregación contable), para conseguir extraer la esencia informativa de los fenómenos con trascendencia contable. Dicha esencia informativa se concreta en la elaboración de los documentos que componen las Cuentas Anuales: balance de situación, cuenta de pérdidas

y ganancias, estado de cambios en el patrimonio neto, estado de flujos de efectivo, y memoria.

14. Los libros contables.

Los libros contables son los instrumentos materiales de la contabilidad. El soporte documental, ya sea físico o informático, en el que se introducen y tratan («procesan») los registros de las operaciones mercantiles, constituye el instrumento material al servicio de la contabilidad para el desarrollo de las funciones que a ésta le son propias: representar, clasificar, agregar, sintetizar y estructurar, la información contable.

Dicho instrumento material es susceptible de división en registros documentales diversos, atendiendo a la naturaleza y función que cada uno desempeña. De tal división resultan los registros materiales principales que son los siguientes:

1. Libro diario,
2. Libro mayor,
3. Libro de inventarios y cuentas anuales,

Este último libro está Integrado, a su vez, por los siguientes documentos: Libro de inventarios, balance de sumas y saldos y cuentas anuales: balance de situación; cuenta de pérdidas y ganancias; estado de cambios en el patrimonio neto; inventario; memoria y estado de flujos de efectivo.

14.1.- Libro diario.

El libro diario es el instrumento material de la contabilidad a través del que se accede a su sistema de tratamiento informativo: los registros de las operaciones, presentados en forma de asientos, por **orden cronológico**: operación a operación, día a día; o agrupando estas partidas y realizando las anotaciones en intervalos temporales mayores. Estos apuntes en el libro diario se denominan **asientos**.

14.2.- Los asientos contables.

Un asiento: constituye la esencia informativa de una operación con trascendencia contable (hecho contable). Aún con formatos diferentes, el asiento debe incluir los siguientes datos:

- fecha;
- cuentas intervinientes (en sus códigos alfabético y numérico) con, en su caso, conceptos explicativos sintéticos; y
- valores asociados a cada cuenta, indicando si tales valores deber ser cargados o abonados a la misma (por posición espacial o por indicación expresa).

Alguna de las formas que puede adoptar un asiento en el libro diario son, a modo de ejemplo:

a) Registro en soporte papel: Aunque similares podemos encontrar los siguientes modelos de asientos.

DEBE	Fecha	HABER
	(Núm) Cuenta (identificación del elemento)	

Fecha			
Núm	Cuenta (Identificación del elemento)	DEBE	HABER

b) Registro en soporte informático:

Fecha	Código cuenta	Concepto	Importe	D/H
25-6-X	600	Fra. 375 «X, SA»	1.000	D
25-6-X	472	Fra. 375 «X, SA» 21% 1.000	210	D
25-6-X	400	S/ fra. núm. 375 de 31.05	1.210	H

14.3.- Clases de asientos

Atendiendo a la clase de operación a la que corresponde el asiento, distinguimos los siguientes tipos:

a) *Asiento de apertura*. Recoge al comienzo de un ejercicio la situación económico-financiera de la empresa en dicho momento. Se corresponde, en sentido inverso, con el asiento de cierre del ejercicio anterior.

b) *Asientos operativos*. Recogen, en el orden cronológico en el que vayan acaeciendo, las operaciones con trascendencia contable que tienen lugar en la empresa a lo largo de un ejercicio. Normalmente, reflejan cada operación de forma individualizada, aunque la vigente legislación admite la práctica de asientos que resuman las operaciones ocurridas durante el período de que se trate, un día, una semana, un mes o, como máximo por imposición normativa un trimestre, a condición de que el detalle de cada operación se recoja en otros registros, el libro mayor o cualquier otro registro documental que haga sus veces.

c) *Asientos de ajuste*. Son los que permiten corregir en la contabilidad las desviaciones y distorsiones que, al cierre del ejercicio, hayan sido detectadas, a efectos de alcanzar la imagen fiel de la situación económico-financiera y patrimonial en esa fecha. Registran las calificadas como «operaciones» de cierre de ejercicio, ajustes del valor de las existencias, periodificaciones e imputaciones temporales, amortizaciones y pérdidas por deterioro del valor de los elementos patrimoniales y provisiones.

d) *Asientos de regularización*. Son registros formales de carácter técnico que permiten saldar y cerrar las cuentas de gastos e ingresos, trasladando sus saldos a las cuentas de orden superior, hasta que sólo subsista el saldo de la cuenta que mide la cifra del beneficio o pérdida final del ejercicio: el de la cuenta «Resultado del ejercicio». De la misma forma se ha de proceder con las cuentas de gastos e ingresos imputados directamente al patrimonio neto, hasta que sólo subsista la cuenta de balance que refleja el saldo, neto de impuestos, de dichos conceptos de patrimonio neto que quedan pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias.

e) *Asiento de cierre*. Es también un registro formal de carácter técnico, cuya única pretensión es cerrar al finalizar cada ejercicio todas las cuentas que mantengan saldo (las cuentas de balance). La técnica consiste en

cargar por el importe de su saldo todas las cuentas que en dicho momento mantengan saldo acreedor, y abonar por el importe de su saldo todas las que lo mantengan deudor. Invertiendo el sentido de los cargos y abonos tendremos el asiento de apertura del siguiente ejercicio, con lo que se reiniciaría el ciclo contable.

El orden cronológico más habitual de los tipos de asientos indicados, suponiendo un ejercicio económico de doce meses coincidente con el año natural, es:

Fechas	Clases de asientos
01.01	Apertura
01.01/31.12	Operativos
31.12	Ajuste
31.12	Regularización
31.12	Cierre

14.4.- Libro mayor.

En este libro mayor se clasifican y agregan, para cada cuenta, los registros de valores que han sido introducidos en el sistema en forma de asientos, a través del diario, y en el mismo orden cronológico en el que se han registrado. Este libro no es obligatorio desde un punto de vista mercantil.

Este documento reúne el conjunto de las cuentas que configuran el sistema contable de una empresa, con todos los registros de valores experimentados de forma individualizada por cada una de ellas a lo largo de un período.

Tal como a continuación se indica a título de ejemplo, la representación esquemática de un libro mayor reúne la totalidad de las «T» representativas de todas las cuentas abiertas en el sistema informativo contable de la empresa:

100. Capital social	113. Reservas voluntarias	129. Resultado del ejercicio
6.000	1.362	5.485
769. Otros ingresos financieros	778. Ingresos excepcionales	793. Reversión deterioro existencias
434 329	2.123	968

14.5.- Libro de inventarios y cuentas anuales.

Los documentos que forman parte del libro de inventarios y cuentas anuales son el balance de sumas y saldos, el inventario, el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, la memoria y el estado de flujos de efectivo.

Salvo el balance de sumas y saldos y el inventario, todos estos documentos configuran las cuentas anuales de la empresa, al no admitirse la formulación autónoma de uno solo de ellos lo hacen de forma unitaria.

14.6.- Balance de comprobación o «de sumas y saldos».

El balance de comprobación, también denominado «de sumas y saldos», se limita a presentar, en cualquier momento, y sin necesidad de practicar registros de ajuste al cierre del período, la totalidad de las cuentas (de activo, de patrimonio neto y de pasivo, de gastos y de ingresos) que integran el sistema contable de una determinada entidad.

El balance de sumas y saldos se obtiene directamente del libro mayor, y permite presentar la totalidad de las cuentas que integran la contabilidad de la empresa con sus códigos alfanuméricos, las **sumas de los valores** cargados y abonados en cada una de ellas y el **saldo** resultante por comparación del importe de ambas sumas, todo ello referido a un momento cualquiera

Cada cuenta se presenta con las suma de los valores registrados en su debe y haber, que nos dan una idea de su movimiento si los depuramos de los valores iniciales, en el caso de que los tengan (en principio, las cuentas de gastos e ingresos no presentan valores iniciales); y con sus saldos, que nos dan una idea de su situación relativa contable, al estar la cuenta sujeta en muchos casos a determinados ajustes para presentar su situación real.

El esquema de formulación de este balance es de tipo lista o vertical, sin orden preciso de presentación de las cuentas.

Este balance de comprobación o de sumas y saldos tiene propiedades aritméticas simples, es decir:

- la suma de los valores registrados en el debe de todas las cuentas es igual a la suma de los registrados en el haber;

- también es igual la suma de los saldos deudores de todas las cuentas que tengan tal clase de saldo y la de los acreedores de todas las que tengan saldo acreedor.

Características: 1) Para formular un balance de sumas y saldos no es preciso efectuar registros de ajuste ni de regularización, ya que se limita a presentar las cuentas, incluidas las de desarrollo de la de pérdidas y ganancias y restantes cuentas de gastos e ingresos, en el estado en que se encuentren, sin tomar en consideración su representatividad en relación con el valor del elemento patrimonial al que representen.

2) Cumple, más bien, funciones de control de la corrección formal del proceso contable, al fijar los valores de las cuentas en determinados momentos y al permitir comprobar la inexistencia de errores aritméticos en la introducción, clasificación y agregación de valores, de ahí su otra denominación de balance de comprobación. Adquiere, además, una importancia especial al no ser obligatoria la llevanza del libro mayor

14.7.- Inventario.

La elaboración del inventario responde a criterios de identificación de elementos patrimoniales, medición y recuento presencial, valoración y representación con una técnica sencilla, aunque cada vez está más extendido el uso de técnicas estadísticas y de control informático de almacenes.

Por coincidir en su finalidad, función, e incluso en su estructura, con el balance de situación, el inventario recibe a veces la denominación de balance extracontable, aunque a ambos documentos los separa de forma radical el distinto tipo de proceso seguido para su elaboración.

En la práctica, para su confección se parte de la **contabilidad**, en la que han de estar reflejados de forma detallada la mayoría de los elementos (bienes, derechos y obligaciones) integrados en la estructura productiva de la

empresa, con los valores contables que les corresponden, supuesto que el funcionamiento de las cuentas que los representan sea del tipo administrativo

La contabilidad hace uso del inventario para practicar los **asientos de ajuste** con los que se corrigen las desviaciones que puedan haberse producido en la representatividad de las cuentas respecto del valor reflejado en el inventario del elemento patrimonial que representan, o para identificar elementos patrimoniales no reflejados contablemente. Debe formularse al menos uno al cierre de cada ejercicio

La contabilidad hace uso del inventario para practicar los **asientos de ajuste** con los que se corrigen las desviaciones que puedan haberse producido en la representatividad de las cuentas respecto del valor reflejado en el inventario del elemento patrimonial que representan, o para identificar elementos patrimoniales no reflejados contablemente. Debe formularse al menos uno al cierre de cada ejercicio.

15. Estados financieros (Cuentas Anuales).

Los estados financieros de síntesis, o cuentas anuales cuando son elaborados y presentados cumpliendo una serie de formalidades legalmente establecidas; son los documentos que recogen sintetizada la información financiera. Estos documentos comunicados a los usuarios pretenden cubrir las necesidades de los mismos en su proceso de toma de decisiones económicas. Es la información contable por excelencia transmitida al exterior y a la que accede todo tipo de usuario interesado.

Su elaboración está sujeta a unas normas estrictas que garantizan que la información que contienen cumple con los requisitos exigidos; entre ellos los de proporcionar una información veraz, fiable y comprensible.

15.1.- Balance de situación.

El Balance, suministra información cualitativa y cuantitativa de los elementos con los que la empresa realiza su actividad. Se presentarán

debidamente separados activos, pasivos y patrimonio neto, clasificando sus elementos de acuerdo con los criterios exigidos en la normativa.

Para formular el balance de situación es preciso partir del libro mayor o, en su defecto, del diario, tras practicar los asientos de ajuste y regularización, dando cabida en el mismo a todas las cuentas que permanezcan abiertas - las «cuentas de balance»-, con los valores que refleje el saldo de cada una de ellas.

Los saldos de las cuentas abiertas se sintetizan para agruparlos en partidas o rúbricas preestablecidas, y estas a su vez en otras de orden superior, según los modelos obligatorios de presentación de la información sobre la situación económico-financiera de la empresa en un momento dado.

Las cuentas de ingresos y gastos, saldadas y cerradas a través del proceso de *regularización*, sintetizan sus saldos en la cuenta «Resultado del ejercicio», del balance.

15.2.- Cuenta de pérdidas y ganancias

La cuenta de resultado o en terminología oficial: Cuenta de Pérdidas y Ganancias; es el documento que informa del resultado generado por la empresa, por diferencia entre los ingresos y los gastos del periodo; clasificando y presentando estas partidas de acuerdo con la normativa aplicable.

Para formular la cuenta de pérdidas y ganancias es preciso recurrir al libro mayor, porque éste integra de forma analítica y estructurada la totalidad de las «cuentas de gestión», desarrollo de la de pérdidas y ganancias, en la situación que presenten sus saldos justo antes de practicar los asientos de regularización que las unifican en su cuenta resumen «resultado del ejercicio», saldándolas y cerrándolas.

También pueden servir como base para la formulación de la cuenta de pérdidas y ganancias los propios asientos de regularización efectuados en el libro diario, ya que a través de los mismos se sintetizan los saldos de las

diversas cuentas de ingresos y gastos que permiten establecer la composición y cuantía del resultado del ejercicio; pudiendo organizarse los mismos para la determinación, ya en el libro diario, en cascada, los diversos márgenes de resultados.

15.3.- Estado de Cambios en el Patrimonio Neto

El estado de cambios en el patrimonio neto (ECPN), es el documento de las cuentas anuales que recoge los cambios producidos en el patrimonio neto a lo largo de un ejercicio; así, ha de incorporar la información relativa al resultado del ejercicio, las derivadas de aplicar el valor razonable a determinadas partidas y otros ingresos y gastos imputables directamente, al patrimonio neto. Además las variaciones derivadas de cambios en criterios contables, las correcciones de errores y otros ajustes que deban imputarse al patrimonio neto, según la normativa aplicable.

El Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, completa la información cuantitativa recogida en el Balance con la expresada en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. Su incorporación a las cuentas anuales es debida a la aplicación de «normativa comunitaria» consecuencia del proceso de armonización e integración contable.

El estado de cambios en el patrimonio neto tiene dos partes diferenciadas. La **primera parte** refleja exclusivamente los ingresos y gastos generados por la actividad de la empresa durante el ejercicio, distinguiendo entre los reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias, y los registrados directamente en el patrimonio neto.

La segunda parte contiene todos los movimientos habidos en el patrimonio neto, incluidos los procedentes de transacciones realizadas con los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales. También se informará en esta parte de los ajustes al patrimonio neto debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores.

15.4.- Memoria.

La **memoria** completa, amplía y comenta la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales. Este documento no se deriva de forma directa de las anotaciones registradas en los distintos libros.

Contiene información cuantitativa y cualitativa muy útil para el conocimiento de la empresa. Informa, entre otros, de aspectos tales como la forma jurídica, la actividad desarrollada, el número de trabajadores y sus categorías, etc.

15.5.- Estado de Flujos de Efectivo

Este documento en su formulación responde a criterios y condicionamientos conceptuales y técnicos distintos, sin que se derive de forma directa de las anotaciones registradas en los distintos libros.

El **Estado de Flujos de Efectivo** (EFE), informa sobre el origen y la utilización de los activos monetarios representativos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, clasificando los movimientos por actividades e indicando la variación neta de dicha magnitud en el ejercicio.

16. Relación entre los documentos que integran las cuentas anuales

Las cuentas anuales son documentos de síntesis que presentan la misma información contable estructurada y catalogada según distintos criterios en los distintos documentos, por lo que la misma información es presentada de forma distinta. La interconexión que existe entre las cuentas se indica a continuación.

16.1.- Relación entre el Balance y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias

El epígrafe «resultado del ejercicio» es una rúbrica del balance que recoge, de forma sintética, la cuantía de los resultados obtenidos por una entidad a lo largo de un período, como diferencia entre los ingresos y los gastos,

cuyo conocimiento analítico y estructurado se presenta en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Las diversas cuentas de gastos e ingresos que desarrollan la del resultado del ejercicio, se utilizan, pues, para permitir a la contabilidad disponer de información sobre la composición del resultado.

De hecho, las diversas cuentas de ingresos y gastos son saldadas al cierre del ejercicio, traspasando su saldo al resultado del ejercicio, mediante el proceso «de regularización» .

También puede considerarse la rúbrica de resultados del ejercicio como aquella que recoge la «autofinanciación» obtenida, los medios financieros generados por la propia empresa mediante el ejercicio de la actividad que constituye el objeto de su tráfico mercantil.

La relación entre el balance de situación (en el que únicamente aparecen cuentas de balance) y la cuenta de pérdidas y ganancias (en la que sólo tienen cabida las cuentas que componen el resultado) queda representada gráficamente de la siguiente manera:

	CUENTAS	
	Con saldo deudor	Con saldo acreedor
BALANCE	ACTIVO	PATRIMONIO NETO = .Resultado del ejercicio(+/-) .Otros fondos propios .Otro patrimonio neto
CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	GASTOS	INGRESOS

16.2.- Relación entre el Balance y Estado de Cambios en el Patrimonio Neto

La segunda parte del ECPN, recoge de forma detallada las variaciones que durante el ejercicio se producen en el patrimonio neto. A partir de los saldos de las partidas reflejadas en el balance al inicio del ejercicio, se dará información de aquellas operaciones que conlleven variaciones en los fondos propios, como puedan ser, por ejemplo, ampliaciones y reducciones

de capital, distribución del resultado del ejercicio como dividendos; además de aquellas otras variaciones en los saldos de otras partidas que se integran en el patrimonio neto como, por ejemplo, subvenciones y ajustes a valor razonable que la norma obligue a realizar e imputar a patrimonio neto directamente. Partiendo del saldo inicial de la rúbrica de patrimonio neto que aparece en el balance e incorporando las modificaciones en los fondos propios y en el resto de partidas del patrimonio neto, el saldo final de este documento coincide con el saldo final que figura en el balance.

16.3.- Relación entre la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.

La primera parte del ECPN, manifiesta la relación existente entre esta cuenta y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias; por cuanto en esta parte se recoge el total de ingresos y gastos correspondientes a un ejercicio; con independencia de que la adscripción primera se haya efectuado a la cuenta de resultados (grupos 6 y 7 del PGC) o directamente a patrimonio neto (grupos 8 y 9 del PGC).

La incorporación del resultado del ejercicio, se efectúa por el saldo final, puesto que el desglose y conocimiento de los gastos e ingresos es proporcionado de forma completa por la cuenta de resultados. En esta parte del ECPN, la información desglosada corresponderá a los movimientos originados por aquellas partidas que según normativa vigente, deban reflejarse directamente en patrimonio neto; atendiendo tanto a las variaciones con origen en el ejercicio, como a aquellas variaciones que reflejan el traspaso de aquellas a la cuenta de pérdidas y ganancias.

16.4.- Relación entre el Balance, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y el Estado de Flujos de Efectivo.

El EFE es elaborado a partir de los datos contenidos tanto en el balance como en la cuenta de pérdidas y ganancias. Aunque, además es necesario tener información extracontable, ya que es preciso conocer las variaciones reales de efectivo, cobros y pagos; derivadas de operaciones realizadas en efectivo; como operaciones de compra-venta de inmovilizado, de emisión o cancelación de instrumentos de financiación, etc.

En el EFE se recoge el resultado del ejercicio antes de impuestos, dato obtenido una vez elaborada la cuenta de pérdidas y ganancias y antes de incluir en la misma el gasto por impuesto sobre el beneficio devengado en el ejercicio.

A partir de este dato inicial, se realizan una serie de ajustes y eliminaciones en las partidas de ingresos y gastos reconocidas en la cuenta de resultados y en las partidas de activo y pasivo corriente del balance, a fin de lograr las variaciones reales de efectivo derivadas de las actividades realizadas por la empresa, de forma tal que, consideradas estas variaciones habidas durante el ejercicio y considerando el saldo inicial del efectivo se obtenga el saldo final del mismo recogido en el balance en la rúbrica correspondiente.

5.6. Acceso a la Introducción Sistemática

Como hemos visto a lo largo de esta tesis, la Introducción Sistemática es un componente más de los *Diccionarios de Contabilidad*. Desde el punto de vista teórico lo que acabamos de comentar exige una respuesta a una pregunta clave, a saber: ¿cómo se integra la IS con el resto de los componentes del Diccionario y cómo se accede a ella?

Los conceptos descritos en la IS y numerados correlativamente, se les une mediante un hipervínculo con la entrada en la lista A-Z de los diccionarios. Esto quiere decir que tanto el usuario que consulta la lista A-Z como la IS tiene la opción de ir de una a otra y actuar en consecuencia. Por ejemplo, si se busca en la lista A-Z la definición de **pasivo** el usuario se encontrará con una muy similar a la recogida en la normativa, que incluye una mención del término *provisión* que el usuario de la IS no conocerá. Esta entrada contendrá un hipervínculo que remitirá al apartado de la IS: «definición de activo, pasivo y patrimonio neto, en la que el usuario tiene una definición de **pasivo** más sencilla y, además, el término aparece relacionado con los elementos patrimoniales con los que guarda una estrecha relación: activo y patrimonio neto (ejemplos 1 y 2):

pasivo 2 nombre masculino

Definición

Un pasivo representa las obligaciones de todo tipo, incluidas las provisiones, de una empresa. Su satisfacción futura supondrá tener que desprenderse de recursos valiosos para ella.

Ejemplo (1): Definición de **pasivo** en la lista A-Z de los *Diccionarios de contabilidad*

Definición de activo, pasivo y patrimonio neto

Los «activos» serían los recursos, generalmente, bienes y derechos, utilizados por la empresa en el desarrollo de su actividad. El total de ellos poseídos por la empresa se denomina ACTIVO.

Pero la empresa poseedora de activos no puede desligarse de las obligaciones que van anejas a su dominio y uso y que constituyen la componente negativa del patrimonio. *Al conjunto de las obligaciones asumidas por la empresa, generalmente obligaciones de pago, es lo que se denomina PASIVO.*

La diferencia entre ambos conjuntos de naturaleza opuesta: «lo que se tiene (activos) y lo que se debe (pasivos)», recibe la denominación de PATRIMONIO NETO, que en el caso de empresarios individuales se denomina CAPITAL.

La palabra capital puede tener diversas acepciones que no deben confundirse, en el contexto anterior, contablemente, la expresión patrimonio neto engloba al capital.

Ejemplo (2): Definición de activo, **pasivo** y patrimonio neto en la Introducción Sistemática

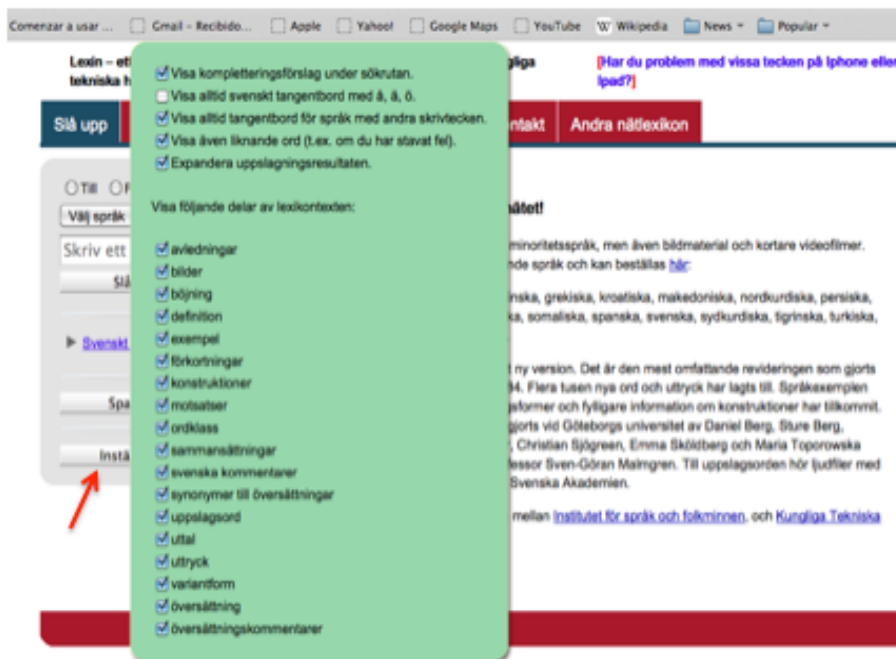
Las diferencias entre las definiciones de los ejemplos (1) y (2) se deben a la diferencia prevista entre la situación de uso y necesidades del usuario que accede a la entrada del diccionario y a la IS. Así, al listado A-Z de los *Diccionarios de contabilidad* accederán los usuarios en diferentes situaciones de uso; mientras que a la IS accederán fundamentalmente los que están en una situación cognitiva y necesitan un conocimiento muy preciso y fácil de entender de la contabilidad; o dicho de otro modo, a la IS acudirán en busca de una conceptualización de la contabilidad adecuada, para el que precise un conocimiento de la misma accesible y centrado en lo fundamental y no en definiciones técnicas y ceñidas, como en el caso de la definición de pasivo, a lo establecido en la normativa vigente; que es lo que el usuario puede encontrar en la entrada correspondiente del listado A-Z.

Además de esta unión por hipervínculos con las entradas de los *Diccionarios de contabilidad*, la IS puede establecer sus propios mecanismos de acceso, que

descansan en tres tecnologías de Internet con aplicaciones lexicográficas. Las describiremos brevemente con ejemplos de los diccionarios que las utilizan.

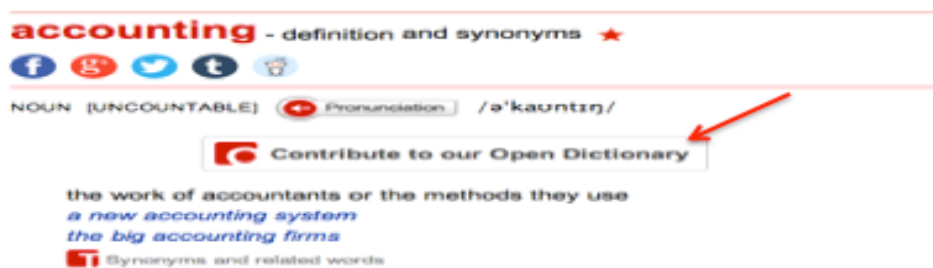
La primera tecnología corresponde a una ventana desplegable en la que el usuario selecciona los datos a los que quiere acceder. A esta tecnología se la denomina *modelización del artículo* y ya se usa en diccionarios como *Lexin*, que es un diccionario pensado para el uso de inmigrantes y refugiados que acuden a Suecia por motivos económicos o políticos. El diccionario forma parte de un conjunto de herramientas financiadas por el gobierno sueco para que los emigrantes aprendan la lengua y la cultura del país de acogida de la forma más rápida posible. Con esta tecnología se facilita la selección de los datos lexicográficos por parte del usuario, tal y como vemos en la Figura 13 en donde se muestra el desplegable y algunas de las opciones que pueden seleccionarse.

Figura 13: Modelización del artículo en Lexin



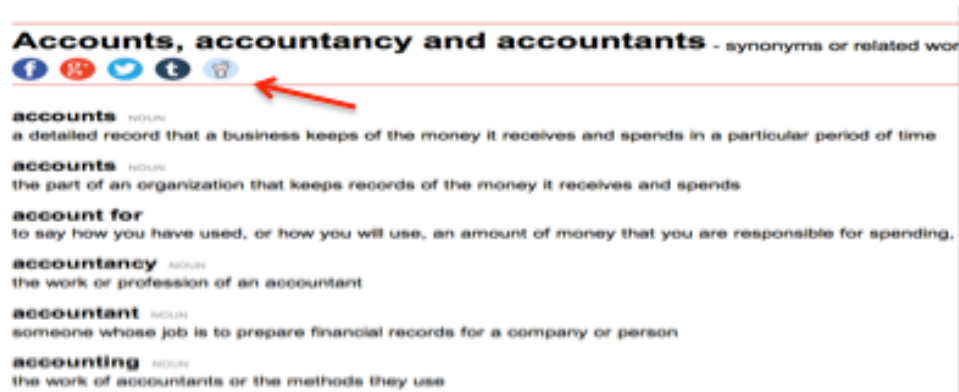
La segunda de las tecnologías es el «sistema alternativo de acceso externo». Con este sistema, el usuario dispone de un botón en la página web de los *diccionarios* que le permite acceder directamente a la IS, si así lo desea. Es una tecnología utilizada en la actualidad por los diccionarios Macmillan, para distinguir lo que ellos denominan *entrada* de diccionario (listado A-Z) y entrada de *tesauro* (introducción sistemática); como vemos en las Figuras 14 y 15:

Figura 14: Entrada “diccionario” en los diccionarios Macmillan



La tercera de las tecnologías se llama “*acortamiento de las rutas de acceso*”. Esta tecnología existe en dispositivos como Kindle, que permiten al lector situar el cursor encima de una palabra que no entiende, y de esta forma recupera una definición de la palabra en cuestión. En nuestro caso, consideramos que esta tecnología es muy adecuada para el uso pretendido para la IS, ya que permitiría al usuario bien buscar directamente en la IS o en el listado A-Z de los diccionarios.

Figura 15: Entrada Tesauro en el Diccionario Macmillan (extracto)



CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

La tesis escrita está relacionada con la contabilidad, que, desde sus orígenes, ha formado parte del interés del ser humano por registrar lo que hace, quizás para guardar para mañana los excedentes de hoy; o quizás para conocer con mayor precisión lo que debe hacer en el futuro para mejorar el pasado. Es esta cualidad de la contabilidad la que ha configurado su conceptualización y descripción a lo largo de la historia. Aunque ha habido cambios en el proceso contable, podemos decir que la filosofía básica de la contabilidad apenas ha cambiado en los últimos siglos, especialmente desde la generalización de la partida doble como método de registro contable. Esta es la primera conclusión alcanzada, que aunque no sea novedosa, merece destacarse: la contabilidad es un lenguaje o sistema de información que conceptualiza y describe la realidad económica de una institución de acuerdo a una normativa y un marco conceptual concreto.

La existencia de un marco conceptual subyacente ha servido de base para la formulación de las tres hipótesis objetivo prioritario de esta investigación, a saber, (a) la existencia de usuarios de la información contable con niveles de conocimiento diferente, (b) la posibilidad de que dichos usuarios tengan acceso a una conceptualización y descripción de la contabilidad adaptada a su nivel de conocimiento, y (c) la construcción de un sistema o herramienta que dé cabida a la conceptualización y descripción planteada.

Llegamos así a varias conclusiones relacionadas con estas hipótesis:

- los estudios sobre comunicación especializada realizados hasta la fecha nos permiten concluir que los textos especializados pueden ser objeto de conceptualizaciones y descripciones diferentes; Cada una de ellas puede adaptarse al nivel de conocimiento del usuario de los mismos;
- cada conceptualización y descripción no solo puede ser diferente porque va destinada a usuarios diferentes, sino también porque puede abordarse desde perspectivas teóricas diferentes, algunas de las cuales parecen haber conseguido mejores resultados prácticos que otras; conviene por ello tomar una decisión adecuada ya que la base teórica que vayamos a usar para proceder a la nueva conceptualización y descripción del conocimiento va a influir sobremanera sobre el producto final. Por ejemplo, en la actualidad instituciones como la Unión Europea están destinando cantidades ingentes de dinero a investigar varios procesos de recogida de información y de producción lingüística con el fin último de lograr el mayor grado de automatización posible de los mismos. En algunos casos, se han conseguido resultados esperanzadores, que han traído consigo innovaciones importantes como puedan ser los traductores de textos, por ejemplo el Google Translator, que todavía no puede usarse como válido para entregar una traducción jurada pero sí para entender un texto conceptualmente cercano;
- los trabajos con una orientación lexicográfica tienen mejores resultados prácticos hasta la fecha; es por ello que la propuesta realizada se ha llevado a cabo usando un marco teórico lexicográfico que contempla la existencia de componentes diferentes a la lista A-Z de un diccionario, como lugar

adecuado en el que plasmar la conceptualización y descripción de la contabilidad, que ha sido objeto de esta tesis doctoral.

Además de sobre el contenido, es decir de la Introducción Sistemática como tal, hemos reflexionado sobre los posibles usuarios y el acceso a los datos, llegando a dos conclusiones interrelacionadas entre sí. La primera de ellas pone de manifiesto que Internet hace posible llevar a la práctica descripciones y conceptualizaciones de lenguas y hechos diferentes de una forma más fácil y sencilla. La segunda nos dice que aunque es muy fácil encontrar muchos datos en la era de Internet es mejor ofrecer los mismos de una forma tal que puedan convertirse fácilmente en información. Es por ello que en nuestro caso, la Introducción Sistemática propuesta contempla también las rutas de acceso a la misma en diferentes situaciones de uso. Esta última conclusión nos permite finalizar esta breve reflexión señalando posibles temas para el futuro de nuestro quehacer investigador..

TEMAS DE INVESTIGACION PARA EL FUTURO

No cabe duda que el futuro de nuestra investigación debe verse íntimamente relacionado con los trabajos llevados a cabo por el grupo de investigación al que pertenezco, el Centro Internacional de Lexicografía de la Universidad de Valladolid. Es en este marco en donde nos atrevemos a apuntar algunos temas o líneas de investigación que creemos relevantes para el futuro más cercano:

- La Introducción Sistemática propuesta debe también incluirse en el resto de los diccionarios de contabilidad del par español-inglés e inglés-español. Este hecho

nos obligará a diseñar rutas de acceso a la misma compatibles entre los diversos sistemas que ahora configuran los diccionarios de contabilidad.

- La Introducción Sistemática propuesta puede servir de base para construir componentes lexicográficos similares para los diccionarios de contabilidad del inglés, del danés y del par inglés danés.
- Al llevar a cabo las interacciones entre las tres lenguas y hechos contables estamos seguros de que nos encontraremos con un buen número de datos que apunten la necesidad de investigar el grado de armonización y separación de los diferentes sistemas.

Para finalizar, y aceptando que el futuro es una caja de sorpresas de la que nadie conoce el contenido concreto de la misma, no debe olvidarse que la Introducción Sistemática formará parte de un sistema de información en línea – los diccionarios de contabilidad-, por lo la obligación de actualizar tanto los artículos del diccionario como la Introducción Sistemática supone un trabajo sistemático y constante con los dos componente de los diccionarios que sin duda abrirá las puertas a temas de investigación nuevos que, en estos momentos, no podemos prever.

BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA

A. Diccionarios:

Elosúa, Marcelino (ed.); en colaboración con Carlos Alcántara, Isabel Álvarez Carmona, Luis Barallat, Joaquín Blanco, Rui Costa, Jody Doran Engel, Alicia Feliciano, Paloma Hernando, Jesús Huerta de Soto, Michael B. Kraftman, Torben Nilsen, Juan Palacios, Julio Plágaro y Sergio Sánchez Bentez (2007): *Diccionario LID Empresa y Economía*. Madrid: LID.

Enguádanos Mora, Araceli (ed.); en colaboración con Pedro Araujo Pinzón, José L. Arquero Montaña, M^a Pilar Blasco Burriel, María del Sol Calabor Prieto, José Antonio Calvo Sánchez, Yolanda Calzado Cejas, Leandro Cañibano Calvo, Teodoro A. Caraballo Esteban, Luis Castrillo Lara, Vicente Condor López, Rosa M^a Dasí González, Bernabé Escobar Pérez, Jesús G. Fernández García, Elisa García Jara, Teresa García Valderrama, Ramón García-Olmedo Domínguez, Belén García-Olmedo Garrido, Begoña Giner Inchausti, José Antonio Gonzalo Angulo, Andrés Guiral Contreras, Esteban Hernández Esteve, Sergio Manuel Jiménez Cardoso, Joaquina Laffarga Briones, Antonio Lobo Gallardo, José Ignacio Martínez Churiaque, M^a Teresa Méndez Picazo, Ana Monclús Salamero, Clara Muñoz Colomina, Navarro Galera, Andrés, Francisca Pardo Pérez, Javier Pérez García, Pedro Rivero Torre, Mercedes Rodríguez Paredes, Esteban Romero Frías, Vicente Serra Salvador, Jorge Tua Pereda, M^a Luisa Vélez Elorza, Enrique Villanueva García, Constancio Zamora Ramírez y Gaizca Zubiaur Etcheverry (2008): *Diccionario de contabilidad, auditoría y control de gestión*. Madrid: Ecobook – Editorial del Economista. ISBN: 978-84-96877-11-5.

Fuertes-Olivera, Pedro A.; Henning Bergenholtz, Sandro Nielsen, Pablo Gordo Gómez, Marta Niño Amo, Ángel de los Ríos Rodicio, Ángeles Sastre Ruano, Sven Tarp, Marisol Velasco Sacristán. (2013a) *Diccionario Español de Contabilidad: Recepción*. Base de Datos y Diseño: Richard Almind y Jesper Skovgård Nielsen. Hamburgo: Lemma.com. ISBN: 978-84-616-41772-2.

Fuertes-Olivera, Pedro A.; Henning Bergenholtz, Sandro Nielsen, Pablo Gordo Gómez, Marta Niño Amo, Ángel de los Ríos Rodicio, Ángeles Sastre Ruano, Sven Tarp, Marisol Velasco Sacristán. (2013b). *Diccionario Español de Contabilidad: Producción*. Base de Datos y Diseño: Richard Almind y Jesper Skovgård Nielsen. Hamburgo: Lemma.com. ISBN: 978-84-616-4351-6

Fuertes-Olivera, Pedro A.; Henning Bergenholtz, Sandro Nielsen, Pablo Gordo Gómez, Marta Niño Amo, Ángel de los Ríos Rodicio, Ángeles Sastre Ruano, Sven Tarp, Marisol Velasco Sacristán. (2013c). *Diccionario Español de Contabilidad*.

Conocimiento. Base de Datos y Diseño: Richard Almind y Jesper Skovgård Nielsen. Hamburgo: [Lemma.com](http://lemma.com) . ISBN: 978-84-616-4695-1.

Fuertes-Olivera, Pedro A.; Henning Bergenholtz, Sandro Nielsen, Pablo Gordo Gómez, Marta Niño Amo, Ángel de los Ríos Rodicio, Ángeles Sastre Ruano, Sven Tarp, Marisol Velasco Sacristán. (2013d). *Diccionario Español de Contabilidad: Encontrar un Término*. Base de Datos y Diseño: Richard Almind y Jesper Skovgård Nielsen. Hamburgo: [Lemma.com](http://lemma.com) . ISBN: 978-84-616-4490-2.

Lozano Irueste, José M^a (1989): Diccionario bilingüe de economía y empresa Inglés-español/español-inglés. Madrid: Pirámide.

Real Academia Española (2014): *Diccionario de la Lengua Española*. Vigésima tercera edición. Madrid: Espasa.

Diccionario Lexin: <http://folkets-lexikon.csc.kth.se/folkets/folkets.en.html>

Diccionarios Macmillan: <http://www.macmillandictionary.com/>

WordReference.com: <http://www.wordreference.com> .

B. Bibliografía General.

- Abadía, J. M. M. (2005): "Información sobre responsabilidad social corporativa: Situación y tendencias". *RAE: Revista Asturiana de Economía*, nº 34, pp. 43-67.
- Abel, A. (2012): "Dictionary writing systems and beyond", en S. Granger y M. Paquot (eds), 83-106.
- Ahrens, T. (1996): "Styles of accountability", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 21, nº 2, pp. 139-173.
- Aisbitt, S. and Nobes, C. (2001), "The True and Fair View Requirement in Recent National Implementations", *Accounting and Business Research*, Vol. 31, nº. 2, pp. 83-90.
- Alchian, A. A. y Demsetz, H. (1972): "Production, information costs, and economic organization". *American Economic Review*, Vol. 62, nº 5, pp. 777-795.
- Alcina, A. (2009): "Perspectivas sobre Terminología y sociedad del conocimiento". En *Terminología y sociedad del conocimiento*. Amparo Alcina; Esperanza Valero. y Elena Rambla (eds.) . Peter Lang.
- Almind, Richard (2005): Designing internet dictionaries. In I. Barz, H. Bergenholtz & J. Korhonen (eds), *Schreiben, Verstehen, Übersetzen, Lernen. Zu ein-und zweisprachigen Wörterbüchern mit Deutsch*, 103-119. Frankfurt am Main: Peter Lang.
- Alva, E. (2012): *Fundamentos de contabilidad: Un enfoque de dialogo con un lenguaje claro*. Universidad del Pacífico. Centro de Investigación.
- Allan, K. (2006), "Jargon", in Brown, K. (ed.), *Encyclopedia of Language & Linguistics*, 2ª ed., Amsterdam, Boston: Elsevier, Vol. 6, pp. 109-112.
- Álvarez López , J. y López Cao, D.M (1981): "Conceptualización doctrinal de la Contabilidad", *Técnica contable*, Vol. XXXIII, nº 392, pp. 281-321.
- Amezquita, M., Martínez Cano, L. & Trujillo Narváez, F. (2013): "Desarrollos alcanzados en los fundamentos epistemológicos de la contabilidad", *Adversia*. nº 12.
- Andersen, Birger y Fuertes-Olivera, Pedro A. (2009): "The Application of Function Theory to the Classification of Monolingual Business Dictionaries." *Lexicographica* 25, pp. 213-239.
- Arcas Pellicer, M.J. (1993). "Investigación empírica sobre la elección de criterios alternativos en la elaboración de la información contable". *V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*. Sevilla.
- Arcas Pellicer, M.J. (2003). *Contabilidad financiera avanzada. Normativa Española e internacional*. Madrid: Editorial Pirámide.

-
- Archel, P. (2007): *Teoría crítica e investigación en contabilidad: un estudio de caso*. Asociación Española de Contabilidad y Auditoría. Monografías AECA.
- Arquero Montaña, J. L. (2001): "Comunicación y contabilidad: Implicaciones y propuestas para la formación en contabilidad", *Revista de Contabilidad*, Vol. 4, nº 7, pp. 75-99.
- Arribas Baño, A. (2005): *La representación del significado en el diccionario bilingüe de negocios: una propuesta de tratamiento*. Tesis Doctoral: Universidad de Valladolid. Disponible en (consulta, septiembre de 2015): <http://www.cervantesvirtual.com/obras/autor/7791/Arribas%20Baño,%20Mar%C3%ADa%20Ascensión>
- Arrington C.E y Francis, J.R (1993): "Giving economic accounts: accounting as cultural practice". *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 18, Issues 2-3, abril, pp. 107-124.
- Attia, M., Pecina P., Tounsi, L., Toral, A., Van Genabith, J. (2011): "Lexical Profiling for Arabic", en I. Kosem y otros (eds). *Electronic Lexicography in the 21st Century*. Bled, Slovenia.
- Avery, H. (1953): "Accounting as a language". *The Accounting Review*. Vol 28, Nº 1, enero, pp. 83-87.
- Ball, R. (2006): "International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors", *Accounting and business research*, Vol. 36, nº 1, pp. 5-27.
- Ball, R. y Brown, P. (1968). "An Emprirical Evaluation of Accounting Income Numbers". *Journal of Accounting Research*. Vol. 6, Issue 2. Autumn, pp. 159-178.
- Basu, S. (1997): "The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings 1", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 24, nº 1, pp. 3-37.
- Beaver, W. H. (1968 a). "The Information Content of Annual Earnings Announcements". *Journal of Accounting Research*. Suplemento del volumen 6, pp. 67-92.
- Beaver, W.H. (1981): *Financial reporting: An accounting revolution*. Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N.J.
- Beaver, W. H., and J. S. Demski (1974): "The Nature of Financial Accounting Objectives: A Summary and Synthesis," *Journal of Accounting Research*, nº 12, pp.170–187.
- Belkaoui, A. (1978): "Linguistic relativity in accounting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 3, nº 2, pp. 97-104.
- Belkaoui, R.A. (1980) "The interprofessional linguistic Communications of accounting Concepts: An experiment in sociolinguistic". *Journal of Accounting Research*. Vol. 18, nº 2, pp 362-374.
- Belkaoui A. (1996): *The cultural zapping of accounting*. 2ª Ed. Greenwood Publishing Group, Inc. Westport. USA.
- Belkaoui, A. (2004): *Accounting theory*, 5ª Ed. Thomson.
- Benau, M.A.G. & Miralles, P.G. (1995): "Los sistemas contables y la armonización europea", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 85, abril-junio, pp. 991-1013.

- Benito, M. (1999): *Sistemas de clasificación: Manual de aprendizaje de la Clasificación Decimal Universal*. Taranco.
- Bergenholtz, H. (2011): "Access to and presentation of needs-adapted data in monofunctional Internet dictionaries", en Fuertes-Olivera y Bergenholtz (eds.), pp. 30-53.
- Bergenholtz, H. (2012). "Concepts for monofunctional accounting dictionaries". *Terminology* 18 (2), pp. 243-263.
- Bergenholtz, H- y Agerbo, H. (2015): "Lexicographical Structuring: The Number and Types of Fields, Data Distribution, Searching and Data Presentation." *Lexicographica*, 31, pp. 5-38.
- Bergenholtz, H. y Bothma, T. (2011): "Needs-adapted Data Presentation in e-Information Tools". *Lexikos* 21: 53-77. Disponible en: <http://lexikos.journals.ac.za/pub/article/view/37/45> (último acceso: 20 de septiembre de 2015)
- Bergenholtz, H y Gouws, R. (2010): A new perspective on the access process. *Hermes. Journal of Language and Communication Studies* 44: 103-127. Disponible en: <http://download2.hermes.asb.dk/archive/download/Hermes-44-bergenholtz&gouws.pdf> (último acceso: 20 de septiembre de 2015).
- Bergenholtz, H. & Nielsen, S. (2006): "Subject-field components as integrated parts of LSP dictionaries". *Terminology* 12(2): pp. 281-303.
- Bergenholtz, H., Bothma, T. & Gouws, R. (2011): "A model for integrated dictionaries of fixed expressions", en Iztok Kosem & Karmen Kosem (eds.), pp. 34-42.
- Bergenholtz, H., Nielsen, S. & Tarp, S. (eds.) (2009): *Lexicography at a Crossroads: Dictionaries and Encyclopedias Today, Lexicographica Tools Tomorrow*. Bern: Peter Lang.
- Bergenholtz H. y Tarp, S. (2002): "Die moderne lexikographische Funktionslehre. Diskussionsbeitrag zu neuen und alten Paradigmen, die Wörterbücher als Gebrauchsgegenstände verstehen". *Lexicographica* 18, pp. 253-263.
- Bergenholtz H. y Tarp, S. (2003): "Two opposing theories: On H.E. Wiegand's recent discovery of lexicographic functions". *Hermes, Journal of Linguistics* 31, pp. 171-196.
- Bergenholtz H. y Tarp, S. (2004): The concept of 'dictionary usage'. In Cay Dollerup (Ed.): *Worlds of Words. A tribute to Arne Zettersten*. Special Issue, *Nordic Journal of English Studies* 3:1, pp. 23-36.
- Benito, M. (1999): *Manual de aprendizaje de la Clasificación Decimal Universal*. Barcelona: Editorial Taranco.
- Blank, A. (1999), "Why Do New Meanings Occur? A Cognitive Typology of the Motivations for Lexical Semantic Change", in Blank, A. and Koch, P. (eds) *Historical Semantics and Cognition*, Berlin/New York: Mouton de Gruyter, pp. 61-89.
- Bothma, T. J. (2011): "Filtering and adapting data and information in an online environment in response to user needs", en AUTOR, pp. 71-102.

- Brumme, J. (ed.) (1998): *Llenguatges d'especialitat. Selecció de textos*. Barcelona: IULA.
- Bueno Campos, E. (1972). "Análisis conceptual de la planificación contable". *Técnica Contable*. Vol. I, nº 2. Mayo-agosto, pp. 219-260.
- Bueno Pereyra, C. (2009): "Exploraciones preliminares y reflexiones preparatorias sobre investigación científica en Contabilidad". *Quantum*, 4(1), pp. 36-57
- Buhr, M. y Klaus, G. (1971) (eds.): *Philosophisches Wörterbuch Band 1 & 2*. Berlin: Das europäische Buch.
- Bunge, M. (1959): *La ciencia. Su método y su filosofía*. impresión Debolsillo 2005.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J. & Nahapiet, J. (1980): "The roles of accounting in organizations and society", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5, nº 1, pp. 5-27.
- Busto Marroquín, B. (2015): "Contabilidad de una empresa vitivinícola". *Quincena Fiscal*, Nº 15, pp. 101-114.
- Busto Marroquín, B., Fortuna Lindo, J.M., y Sastre Centeno, J.M. (1991): "Los sistemas expertos: Fundamentos y aplicaciones a la contabilidad". IV Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad: Comunicaciones, Vol. 2, pp. 1323-1342.
- Busto Marroquín, B. y Rodríguez Acebes, M.C. (1989): "Reflexiones sobre los aspectos contables regulados en el proyecto de ley de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las directivas de la CEE en materia de sociedades". *Anales de Estudios Económicos y Empresariales*, Nº 4, pp. 135-146.
- Cabré, T. (1993): *La Terminología. Teoría, metodología, aplicaciones*. Barcelona: Antártida/Empuries.
- Cabré, T. (1999): "Es necesaria una teoría de la terminología: hacia un paradigma alternativo", en M. T. Cabré (ed.). *La terminología: representación y comunicación*. Barcelona: IULA, pp. 69-93
- Cabré, T. (2003): "Theories of terminology. Their description, prescription and explanation". *Terminology* 9:2, pp. 163-199.
- Campfield, W.L. (1965): "Solution of the dilemmas in accounting education", *New York Certified Public Accountant (pre-1986)*: Vol. 35, nº 9, pp. 668-682.
- Cañibano Calvo, L. (1975). *Teoría actual de la contabilidad*. Madrid: ICE.
- Cañibano Calvo, L. (1995). *Análisis contable de la realidad económica*. Madrid: Editorial Pirámide.
- Cañibano Calvo, L. (1996) "La contabilidad en España: cambios en la profesión, en la docencia y en la investigación". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Volumen XXV. Nº 88, pp. 219-229.
- Cañibano Calvo, L. (1998). "Información contable y responsabilidad corporativa en España". *La contabilidad en el siglo XXI*. Volumen extraordinario Cincuenta Aniversario. Técnica Contable.
- Cañibano Calvo, L. (2004): "Información financiera y gobierno de la empresa", *Revista Legis de Contabilidad y Auditoría*, Vol. 19, pp. 157-236.

- Cañibano Calvo, L. y Gonzalo Angulo, J.A (1995). "Los programas de investigación en contabilidad". I Jornada de trabajo sobre Teoría de la Contabilidad. Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC). Universidad de Cádiz.
- Carmona Moreno, S. (1995): "(Por) los límites de la contabilidad. I Jornada de Trabajo sobre Teoría de la Contabilidad", Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC).Universidad de Málaga. .
- Carnegie, G.D. & West, B.P. (2005): "Making accounting accountable in the public sector", *Critical perspectives on accounting*, Vol. 16, nº 7, pp. 905-928.
- Casal, A.P. (2007): "La ciencia contable, su Historia, filosofía, evolución y su producto". *Actualidad Contable, Faces*. 10 (15), pp. 19-28.
- Cerón Espinosa, H. (2012): "Elementos del entorno: contribución e incidencia al desarrollo de la disciplina contable". *Magazín Empresarial* nº 8, pp. 33-38.
- Chee Chiu Kwok, W. & Sharp, D. (2005): "Power and international accounting standard setting: Evidence from segment reporting and intangible assets projects", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 18, nº 1, pp. 74-99.
- Christenson, C. (1983): "The methodology of positive accounting", *Accounting Review*, Vol. 58, Nº 1, (Jan.1983), pp. 1-22.
- Clark, M, Yunhyong Kim, Udo Kruschwitz, Dawei Song, Dyaa Albakour, Stephen Dignum, Ulises Cerviño Baresi, María Fasli y Anne De Roeck (2012): "Automatically structuring domain knowledge from text: An overview of current research". *Information Processing and Management*, nº 48, pp. 552-568.
- Coase, R. H. (1937): "The nature of the firm". *Económica*, nº 9, pp. 386-405.
- Cooper, D.J. & Sherer, M.J. (1984): "The value of corporate accounting reports: arguments for a political economy of accounting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 9, nº 3, pp. 207-232.
- Cristensen, J. Y Demski, J. (2002). *Accounting theory. An informacion content perspective*. Boston: McGraw-Hill.
- Crystal, D. (2003), *The Cambridge Encyclopaedia of Language*, 2nd ed., Cambridge: Cambridge. University Press.
- Cuadrado Ebrero, A y Valdemayor López, I. (1998): *Metodología de la investigación contable*. Madrid: McGraw-Hill.
- Cuevas Mejía, J.J (2010): "La contabilidad como lenguaje: Una mirada institucional a su contribución en la formación del sujeto-organización". *Contaduría Universitaria de Antioquia*. Nº 57, pp. 37-50.
- D' Alembert , Jean le Rond (1754): « Dictionnaire », en Denis Diderot y Jean le Rond D'Alembert (Eds.): *Encyclopédie, ou Dictionnaire raisonné des sciences, des arts et des metiers. Tome IV*, 958-969. Paris: Briasson.
- De Baer, P., Meersman, R. y Temmerman, R. (2009): Termontography and DOGMA for knowledge engineering within PROLIX", en In R. Meerman, P. Herrero and T. Dillon

- (Eds.): *On the Move to Meaningful Internet Systems: OMT 2009 Workshops*. Berlin: Springer, pp. 534-543
- Deegan, C. & Unerman, J. (2006): *Financial accounting theory*, McGraw-Hill Education Maidenhead.
- Devine, Carl Thomas (1999). *Essays in Accounting Theory: A Capstone*. New York, NY: Garland.
- D'Onofrio, P. (2008): "Los límites de la Responsabilidad Social de la Empresa", En *Responsabilidad Social de la Empresa*. Universidad y Desarrollo, Editores, pp. 1016-1028.
- Engberg, J. (2006), "Languages for Specific Purposes", in Brown, K. (ed.) *Encyclopedia of Language & Linguistics*, 2nd ed., Amsterdam, Boston: Elsevier, Vol. 6, pp. 679-84.
- Escobar Pérez, B. y Lobo Gallardo, A. (2002): "Un meta-análisis de la investigación en contabilidad de gestión". *Cuadernos de Ciencias Económicas y Empresariales*. Nº 42, pp. 11-36.
- Esteban Marina, A. (1997). *La actualización de balances en España*. Editorial Ciss.
- Espinosa, H.C. (2012): "Elementos del entorno: contribución e incidencia al desarrollo de la disciplina contable", *Magazín Empresarial*, Vol. 8, nº 16, pp. 33-38.
- Evans, L. (2004): Language, translation and the problema of International accounting Communications". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol 17 nº 2, pp 210-248.
- Evans, T.G. (2003): *Accounting Theory: Contemporary Accounting Issues*. Florida, United States: Thomson. South-Western.
- Faber, Pamela (2009): "The cognitive shift in terminology and specialized translation", en A. Vidal y J. Franco (Eds.): *A (Self-) Critical Perspective of Translation Theories Una visión (auto)crítica de los estudios de traducción*. (= Monografías de Traducción e Interpretación 1). Universidad de Alicante, Universitat Jaime I and Universitat de Valencia, pp. 107-134.
- Farfan Lievano, M.A. (2014): "Análisis comparativo entre el marco conceptual para la información financiera del IASB y el marco conceptual para la elaboración de información financiera prospectiva", *Contabilidad Y Auditoría*, , Nº 38, pp. 39-54.
- Fata, I. (2010): "The bilingual specialised translation dictionary for learners", en Pedro A. Fuertes-Olivera (ed.), pp. 83-103.
- FASB (1978): "Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises," Statement of Financial Accounting Concepts No. 1, Financial Accounting Standards Board.
- FASB (1980): "Qualitative Characteristics of Accounting Information, "Statement of Financial Accounting Concepts Nº. 2, Financial Accounting Standards Board.
- Fernández Cuesta, C. (2004): "El marco conceptual de la Contabilidad Ambiental. Una propuesta para el debate". *Contabilidad y Auditoría*, publicación del Instituto de

- Investigaciones Contables, FCE – UBA, Buenos Aires. Vol. 10. Nº. 10 Junio, pp. 29-38.
- Fernández Cuesta, C. y Fronti de García, L. (2005): “Del protocolo de Kioto a los presupuestos empresariales”, *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*. Madrid. V. III. N. 5. Enero-Junio, pp.193-223.
- Fernández Cuesta, C. (2006): “Conferencia de apertura de la 53ª Convenção dos Contabilistas do Estado do Rio de Janeiro”, pronunciada el 31 de agosto de 2006”. Reedición autorizada por la *Revista Pensar*. Contabil (Brasil) .
- Fernández Pirla, J.M. (1960): *Teoría económica de la Contabilidad*. Madrid: Editorial EJES.
- Fernández Pirla, J. Mª (1984). *La dimensión filosófica de la contabilidad*. X Aniversario del Plan General de Contabilidad Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Economía y Hacienda.
- Fillmore, Charles J. Fillmore y B. T. S. Atkins (1992): Towards a frame-based organization of the lexicon: The semantics of RISK and its neighbors”, en A. Lehrer and E. Kittay (Eds.), *Frames, Fields, and Contrast: New Essays in Semantics and Lexical Organization*. Hillsdale, N.J: Lawrence Erlbaum, pp. 75-102.
- Fuertes-Olivera, P. A. (2009a). “Specialised Lexicography for Learners: Specific Proposals for the Construction of Pedagogically-oriented Printed Business Dictionaries”. *Hermes. Journal of Language and Business Communication* 42, pp. 167-188.
- Fuertes-Olivera, P. A. (2009b). “The Function theory of lexicography and electronic dictionaries: WIKTIONARY as a Prototype of Collective Multiple-Language Internet Dictionary”. In H. Bergenholtz, S. Nielsen & S. Tarp (eds.), *Lexicography at a Crossroads: Dictionaries and Encyclopedias Today, Lexicographica Tools Tomorrow*, 99-134. Berna: Peter Lang
- Fuertes-Olivera, P. A. (ed.) (2010) : *Specialised Dictionaries for Learners*. Berlin y Nueva York: De Gruyter.
- Fuertes-Olivera, P. A. (2011). “Equivalent Selection in Specialized e-Lxicography: A Case Study with Spanish Accounting Terms”. *Lexikos* 21: pp. 95-119.
- Fuertes-Olivera, P. A. (2015a): “La lexicografía de Internet: Los Diccionarios de Contabilidad”. *Estudios de Lexicografía* 1: 49-59. Disponible en: <http://estudiosdelexicografia.lasdosvidasdelaspalabras.com/wp-content/uploads/2015/02/ELex-febrero-de-2015.pdf> (último acceso: 20 de septiembre de 2015)
- Fuertes-Olivera, P. A. (2015b): “Lexicographical Storing: A Key Lexicographical Task in the Era of the Internet”. *Lexicographica* 31: pp. 68-90.
- Fuertes-Olivera, P. A. y Arribas-Baño, A. (2008): *Pedagogical Specialised Lexicography*. Amsterdam/Philadelphia: John Benjamins.
- Fuertes-Olivera, P. A. y Bergenholtz, H. (2011): *e-Lxicography: The Internet, Digital Initiatives and Lexicography*. Londres y Nueva York: Continnum.

-
- Fuertes-Olivera, P. A. y Bergenholtz, H. (2015): "Los diccionarios en línea de español "Universidad de Valladolid". *Estudios de Lexicografía* 4: pp. 71-98. Disponible en: <http://lasdosvidasdelaspalabras.com/2015/09/14/los-diccionarios-en-linea-de-espanol-universidad-de-valladolid/> (último acceso: 20 de septiembre de 2015).
- Fuertes-Olivera, P. A. y Nielsen, S. (2011): "The dynamics of terms in accounting: what the construction of the *accounting dictionaries* reveals about metaphorical terms in culture-bound subject fields". *Terminology* 17(1): pp. 157-180.
- Fuertes-Olivera, P. A. y Nielsen, S. (2012): "Online Dictionaries for Assisting Translators of LSP Texts: The *Accounting Dictionaries*". *International Journal of Lexicography* 25: (2): pp. 191-215.
- Fuertes-Olivera, P. A. y Nielsen, S. (2014): "The dynamics of accounting terms in a globalized environment: the role of English as *lingua franca*", en R. Temmerman & M. Van Campenhoudt (eds), *Dynamics and Terminology*, pp. 215-233. Amsterdam/Philadelphia: John Benjamins.
- Fuertes-Olivera, P. A. y Niño Amo, M. (2011). "Internet Dictionaries for Communicative and Cognitive Functions: *El Diccionario Inglés-Español de Contabilidad*", en P. A. Fuertes-Olivera y H. Bergenholtz (eds.), pp. 168-186.
- Fuertes-Olivera P. A. y Niño Amo, M. (2014): "Back to Basics: From Linguistics-Based Terminographers to Specialized Lexicographers". *Rassegna Italiana di Linguistica Applicata*. (en prensa).
- Fuertes-Olivera, P. y Tarp, S. (2008). "La teoría funcional de la lexicografía y sus consecuencias para los diccionarios de economía del español". *Revista de Lexicografía* 14: pp. 89-109.
- Fuertes-Olivera, P. A. y Tarp, S. (2011). "Lexicography for the Third Millennium: Cognitive-oriented Specialised Dictionaries for Learners". *Ibérica. Journal of the European Association of Languages for Specific Purposes* 21: pp.141-162.
- Fuertes-Olivera, P. A. y Tarp, S. (2014): *Theory and Practice of Specialised Online Dictionaries. Lexicography versus Terminography*. Berlin & New York: De Gruyter.
- Galhofer, S. (1998): "The silences of mainstream feminist accounting research". *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 9, nº 3, pp. 355-375.
- Gallardo, A.T. (2012a): "La cientificidad en la disciplina contable", *Quipukamayoc*, Vol. 20, nº 37, pp. 40-53.
- Gallardo, A.T. (2012b): "La filosofía de la ciencia contable", *Quipukamayoc*, Vol. 20, nº 38, pp. 32-49.
- García, M. (1988) "La teoría de la contabilidad a debate". III Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad.
- García Benau, M. A. Laínez Gadea, J.A y Monterrey Mayoral, J. (1995): "La investigación en contabilidad internacional: Una visión panorámica". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXIV, nº 83, abril-junio, pp. 337-363.

- García Casella, C.L. (2004): "La ciencia contabilidad y su vinculación con otras ciencias a raíz de sus cualidades epistemológicas". *Contabilidad y Auditoría*, nº 19, año 10, junio, pp. 10-17
- García Casella, C.L. (2008): "Necesidad de reconstruir la teoría de la contabilidad financiera". *Contabilidad y Auditoría*, Nº 27, junio, pp. 23-52.
- García Pérez, M.C. (2001): *Introducción a la Contabilidad Financiera*. Madrid:Pirámide.
- Gaudin, F. (1993): Socioterminologie: propos et propositions épistémologiques. *Le Language et l'Homme* 28(4), pp. 247-258.
- Gerz Manero, F. (1992): *Origen y evolución de la Contabilidad*, Mexico: Ed. Trillas.
- Giner Inchausti, B. (2001): "La utilidad de la información contable desde una perspectiva del mercado: Evolución o revolución en la investigación". *Revista de Contabilidad*. Vol. 4. Nº 7, pp. 21-52.
- Giner Inchausti, B (2001): "La utilidad de la información contable desde la perspectiva del mercado. ¿evolución o revolución en la investigación?". *Revista de Contabilidad*. Vol 4, nº 7, enero-junio, pp. 21-52
- Giner Inchausti, B. (2001b): "La necesidad de una armonización internacional de la información financiera en Internet" *AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*. Nº 56, pp. 32-33.
- Giner Inchausti, B. (2014): "Instituciones e intereses en conflicto ante la regulación contable internacional: El caso del sector financiero español". *Revista de Contabilidad*. Vol. 17, Nº 2, pp. 143-152
- Godfrey, J., Hodgson, A., Tarca, A., Hamilton, J. & Holmes, S. (2010): *Accounting theory*, John Wiley and Sons.
- Gómez López, R. (2006) : *La ciencia contable: Fundamentos científicos y metodológicos*. Libro online. www.eumed.net/coursecon/libreria/Contabilidad.pdf (último acceso 20 de septiembre de 2015).
- Gómez Villegas, M. (2007): "Pensamiento único y contabilidad: la posibilidad de la contabilidad como disciplina moral". *Revista Facultad Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Colombia*. Nº 2, diciembre, pp. 29-43
- Gómez Villegas, M. (2007b): "Comprendiendo las relaciones entre los sistemas contables, los modelos contables y los sistemas de información contables empresariales". *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*. Nº 32, pp. 83-113
- Gonzalo Angulo, J. A. Presidente Comité de Expertos (2002): "Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma." Libro blanco para la reforma de la contabilidad en España. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ICAC.
- Gonzalo Angulo, J .A. (2013) "Información financiera país por país: Su efecto en la transparencia y en la equidad". *AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*. nº 103, pp. 32-35.

-
- Gonzalo Angulo, J. A. (2014): "La reforma contable española de 2007: Un balance". *Revista de Contabilidad*, Vol. 17, nº 2, pp. 183-200.
- Gonzalo Angulo J. A., Tenant, K. (Directores) y Alvarado Riquelme, M y Muro Royano, L (Coord.) (2013): *El Camino Hacia La Convergencia: comparación y análisis crítico entre la normativa contable internacional (NIC/NIIF) y la estadounidense*. Edisofer SL, Libros jurídicos. Madrid.
- Gonzalo Angulo, J. A. y Tua Pereda, J. (1988): *Introducción a la contabilidad internacional*. Ministerio de Economía y Hacienda.
- Gonzalo Angulo, J.A. y Tua Pereda, J. (2001). "Marco conceptual y ordenamiento español: son compatibles?". II Jornada de Contabilidad Financiera e Historia de la Contabilidad. Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad, ASEPUC. Universidad de Jaen. .
- Gouws, R. H. (2011): "Learning, unlearning and innovation in the planning of electronic dictionaries", en P. A. Fuertes-Olivera y Bergenholtz (eds.), pp. 17-29.
- Goxéns Duch, A. (1970): *Contabilidad Fundamental*, Tomo I Enciclopedia de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid: Ed. Giner
- Granger, S. y Paquot, M. (eds) (2012): *Electronic Lexicography*. Oxford: Oxford University Press.
- Gray, R. (2001): "Thirty years of social accounting, reporting and auditing: what (if anything) have we learnt?", *Business ethics: A European review*, Vol. 10, nº 1, pp. 9-15.
- Gray, R., Kouhy, R. & Lavers, S. (1995): "Corporate social and environmental reporting: a review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 8, nº 2, pp. 47-77.
- Gray, R., Owen, D. & Adams, C. (1996): *Accounting & accountability: changes and challenges in corporate social and environmental reporting*. Prentice Hall.
- Gray, S.J. (1988): "Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally", *Abacus*, Vol. 24, nº 1, pp. 1-15.
- Gutiérrez Rodilla, B. (1998): *La ciencia empieza en la palabra. Análisis e historia del lenguaje científico*. Barcelona: Ediciones Península.
- Habermas, J. (1984): *The theory of communicative action Vol. 1: Reason and the rationalization of society*. Beacon Press. Boston.
- Haensch, G. / L. Wolf / S. Ettinger / R. Werner (1982): *La lexicografía. De la lingüística teórica a la lexicografía práctica*. Madrid: Gredos.
- Halliday, M.A.K. (1985): *An Introduction to Functional Grammar*. Londres: Edward Arnold.
- Halliday, M.A.K. (1988): "On the language of physical science", en M. Ghadessy (ed), *Registers of Written English: Situation Factors and Linguistic Features*, . Londres: Frances Pinter, pp. 162-168
- Haried, A. A. (1973), "The Semantic Dimension of Financial Statements", *Journal of Accounting Research*, Vol. 11, No. 1, pp. 117-145.

- Hariet, A.A (2002): "Measurement of meaning in Financial Reports". *Journal of Accounting Research*, Vol. 6, nº 44, pp.117-145
- Hartmann, R. K. K. (1983): *Lexicography: Principles and Practice*. Londres: Academic Press.
- Henderson, S., Peirson, G., Herbohn, K., Artiach, T. & Howieson, B. (2013): *Issues in financial accounting*, Pearson Higher Education AU.
- Hendriksen, Eldon, and Michael van Breda (1992). *Accounting Theory*, 5th ed. New York, NY: Richard D. Irwin.
- Hoffmann, L. (1979): "Towards a theory of LSP. Elements of a methodology of LSP analysis". *Fachsprache* 1, 1-2, pp. 12-27.
- Humbley, J. (2008): "Review of Ten Hacken, Pius (Ed.). 2006. *Terminology. Computing and Translation*. *Terminology* 14(2), pp. 261-265.
- Humphrey, C. Y Lee, B. (editores) (2004): *The real life guide to accounting research: a behind the scenes view of using qualitative methods*. Elsevier. Burlington. USA.
- IASB (1989 y 2010). "Marco Conceptual para la elaboración y presentación de los estados financieros".
- Ijiri, Y. (1967). *The Foundations of Accounting Measurement a Mathematica* Prentice-Hall Englewood Cliffs.
- Ijiri, Y. (2014): "The beauty of double-entry bookkeeping and its impact on the nature of accounting information", *Proceedings of the Conference Accounting and Economics: In Honour of the 500th Anniversary of the Publication of Luca Pacioli's Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni Et Propotionalita, Siena, 18-19 November 1992*. Routledge. pp. 265-276.
- Irausquín, C (2012): "Perspectivas hermenéuticas como metodología en la investigación de las ciencias contables". *Multiciencias*. Vol. 12, Nª 2, pp. 167-173.
- Jarne Jarne, J. I. (1997): *Clasificación y evolución internacional de los sistemas contables*. Monografía AECA.
- Jayasinghe, K., Soobaroyen, T, y Thomas, D. (2001). "Accounting as the "language" of organisational". *International Journal of Critical Accounting*, 3 (1): pp. 26-62.
- Jensen, M.C. & Meckling, W.H. (1976): "Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure", *Journal of Financial Economics*, Vol. 3, nº 4, pp. 305-360.
- Jones, R.K., Pierpoint, G., Wickware, G., Jeglum, J., Arnup, R. & Bowles, J. (1983): *Field guide to forest ecosystem classification for the clay belt, site region*. 3ª ed. Ontario Ministry of Natural Resources.
- Kageura, K. y L'Homme, M. Claude (2008). "Reflections on fifteen years of research and development in terminology." *Terminology* 14(2): pp. 153-157.
- Kerremans, K., Isabelle Desmeytere, Rita Temmerman y Patrick Wille (2005): Application-oriented terminography in financial forensics. *Terminology* 11(1): pp. 83-106.

-
- Kerremans, Koen, Rita Temmerman y Peter De Baer (2010): Competency-based job descriptions and termontography. The case of terminological variation”, en M. Thelen y F. Steurs (Eds.): *Terminology in everyday life*. Amsterdam, Philadelphia: John Benjamins: pp. 179-191.
- Killian, S. (2010): “No accounting for these people: Shell in Ireland and accounting language”. *Critical perspectives on Accounting*. Volume 21, Issue 8, noviembre, pp. 711-723.
- Kosem, Iztok & Karmen Kosem (eds.) (2011): *Electronic Lexicography in the 21st Century: New Applications for New Users. Proceedings of eLex 2011, Bled, 10-12 November 2011*. Bled. Disponible en: <http://www.trojina.si/elex2011> (ultimo acceso: 20 de septiembre de 2015).
- Kosem, I., Jakubiček, M., Kallas, J., and Krek, S. (eds.) 2015. *Electronic lexicography in the 21st century: linking lexical data in the digital age. Proceedings of the eLex 2015 conference, 11-13 August 2015, Herstmonceux Castle, United Kingdom*. Ljubljana/Brighton: Trojina, Institute for Applied Slovene Studies/Lexical Computing Ltd. Disponible en <https://elex.link/elex2015/conference-proceedings/> (último acceso, 20 de septiembre, 2015).
- Kwary, D. A. (2011): “A hybrid method for determining technical vocabulary”. *System* 39: pp. 175-185.
- Kwary, D. A. (2012): “Adaptive hypermedia and user-oriented data for online dictionaries: A case study on an English dictionary of finance for Indonesian students”. *International Journal of Lexicography* 25(1): pp. 30-49.
- Labardin, P. and Nikitin, M. (2009), “Accounting and the Words to Tell It: an Historical Perspective”, *Accounting, Business & Financial History*, Vol. 19, Nº 2: pp. 149-166.
- LaFond, R. & Watts, R.L. (2008): "The information role of conservatism", *The Accounting Review*, Vol. 83, nº 2, pp. 447-478.
- Lainez Gadea, J.A. (1995): “Recientes desarrollos de la normativa contable internacional”. *Partida Doble*. Nº 59, pp. 15-21.
- Lainez, J. A.; Callao, G., Jarn, I. y Monterrey, J. (2001): *Manual de contabilidad internacional*. Madrid: Pirámide.
- Lakoff, G. y Johnson, M. (1980): *Metaphors we Live By*. Chicago: University of Chicago Press.
- Landau, S. (2001): *Dictionaries: The Art and Craft of Lexicography*. 2ª Ed. Cambridge: Cambridge University Press.
- Larrinaga González, C. (1997): “Consideraciones en torno a la relación entre la contabilidad y el medio ambiente”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol XXVII, Nº 93, Octubre-Diciembre, pp. 957-991.
- Larrinaga, C., Carrasco, F., Correa, C., Llena, F. & Moneva, J. (2002): "Accountability and accounting regulation: the case of the Spanish environmental disclosure standard", *European Accounting Review*, Vol. 11, nº 4, pp. 723-740.

- Larson, R.K. & Street, D.L. (2004): "Convergence with IFRS in an expanding Europe: progress and obstacles identified by large accounting firms' survey", *Journal of international accounting, auditing and taxation*, Vol. 13, nº 2, pp. 89-119.
- Landsman, W. et al. (2011): "The Information Content of Annual Earnings Announcements and Mandatory Adoption of IFRS". *Journal of Accounting and Economics*. Nº 14,.Abril, pp. 25-79.
- Lavoie, D. (1987) " The accounting of interpretations and the interpretation of accounts". *Accounting, Organizations and Society*, Vol 12, nº 6, pp. 579-604.
- León-Araúz, P. & Faber, P. (2015): "Fuertes-Olivera, P. A., and Sven Tarp. 2014. Theory and Practice of Specialised Online Dictionaries. Lexicography versus Terminography. Berlin/Boston: De Gruyter. ISBN: 9783110348835". *Terminology* 21(1): pp.126-136.
- León Araúz, P., Faber, P. y Pérez Hernández, C. (2008): "LSP dictionaries and their genuine purpose: a frame-based example from MARCOCOSTA". *Lexicon. Proceedings of the XIII EURALEX International Congress (Barcelona, 15-19 July 2008) / coord. por Janet Ann DeCesaris, Elisenda Bernal: pp. 997-1006*
- Leroyer, P. (2011): Change of paradigm: From linguistics to information science and from dictionaries to lexicographic information tools, en P. A. Fuertes-Olivera y H. Bergenholtz (eds.), pp. 121-140.
- L'Homme, Marie-Claude (2015): "Fuertes-Olivera, P., and Sven Tarp. 2014. *Theory and Practice of Specialised Online Dictionaries. Lexicography and Terminography.*" *International Journal of Lexicography*, 28 (1): pp. 124-130.
- Littleton, A.C. (1953): *Structure of accounting theory*. Amer Accounting Assn.
- Littleton, A.C. Y Zimmerman, J.J. (1962). *Accounting Theory. Continuity and Change*. Prentice-Hall.
- López Pérez, M^a.V (1999): "Captación e interpretación en Contabilidad". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol. 28, nº 102: pp. 1181-1184
- López Pérez , M^a V y Rodríguez Ariza, L. (2002): "Aplicación del enfoque cognitivo a la metodología contable". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol XXXI, nº 112. Abril-junio: pp. 461-493.
- López Pérez, M^a.V y Rodríguez Ariza (2003): "Un caso de interdisciplinariedad en Teoría de la contabilidad: los cambios contables desde el enfoque cognitivo-lingüístico". *Encuentros multidisciplinares*, Vol 5, nº 15: pp. 62-78.
- Lymer, A. & Tallberg, A. (1997): "Corporate Reporting and the Internet-a survey and commentary on the use of the WWW in corporate reporting in the UK and Finland", *20th Annual Congress of the European Accounting Association, Graz, Austria*, pp. 101-121.
- Machado, M.A. (2004): "Dimensiones de la contabilidad social". *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoria*, Nº 17: pp. 173-218.

-
- Maciuca, G. & Socoliuc, M. (2014): "The role of accounting system classification in the optimization of international harmonisation proces", *The USV Annals of Economics and Public Administration*, Vol. 13, nº 2 (18): pp. 200-206.
- Malmi, T. & Granlund, M. (2009): "In search of management accounting theory", *European Accounting Review*, Vol. 18, nº 3: pp. 597-620.
- Martin, Willy J.R. y Van der Vliet, H (2003): "Design and production of terminological dictionaries", en Peter van Sterkenburg (Ed.): *A practical guide to lexicography*. Amsterdam, Philadelphia: John Benjamins: pp. 111-138.
- Martinez Churiaque, J.I. (2003): "Razones para la armonización contable europea e internacional". *Boletín de Estudios Económicos*. Vol 58, nº 178: pp. 5-24.
- Martinez Churiaque, J.I. (2003): "Ante la necesaria espera para contrstar el avance del pensamiento contable producido por la investigación empírica". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 119: pp. 1205-1220.
- Martinez Churiaque , J.I. (2007): "El nuevo modelo del PGC: interpretación de los cambios más significativos". *Técnica Contable*. Vol 59: nº 701, pp.38-52.
- Martinez Churiaque J.I. (2011): "Control y transparencia en el sector público". AECA, Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, nº 95: pp. 66-67.
- Martínez-Pina García, A. M. (2014). "La normalización contable española desde sus inicios". Conferencia inaugural de la I Jornada de AECA "Normalización y Derecho Contable".
- Mateo Martínez, J. (1998): "Be Relevant: Relevance, Translation and Cross-Culture". *Revista Alicantina de Estudios Ingleses*, nº 11: pp. 171-182.
- Mateo Martínez, J. (2006): "El lenguaje de las ciencias económicas". En *Las lenguas profesionales y académicas/* Coord. Enrique Alcaraz Varó, José Mateo Martínez, Francisco Yus Ramos, ISBN 978-84-344-8122-0, pp. 191-204
- Mateo Martinez, J. y Yus Ramos, F. (2009): "Bussines language from a cognitive perspective". En *Intercultural business communication and simulation and gaming methodology /* coord. por [Victoria Guillén Nieto](#), [Carmen Marimón Llorca](#), [Chelo Vargas Sierra](#), ISBN 9783039116881, pp. 191-204.
- Mattessich, R. (1978): *Instrumental Reasoning and System Methodology*. Reidel Publishing Company. Dordrecht
- Mattessich, R. (1995): *Critique of accounting: examination of the foundations and normative structure of an applied discipline*. Praeger Pub Text.
- Mattessich, R. (1995b): "Conditional-normative accounting methodology: incorporating value judgments and means-end relations of an applied science", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, nº 4, pp. 259-284.
- Mattessich, R. (2007): *Two Hundred Years of Accounting Researcha: An International Surrey of personalities, ideas and Publications*. Routledge

- Mattessich, R. (2013) *Reality and Accounting: Ontological explorations in the economic and social sciences*. USA-Canada: Routledge.
- Mauldin, S., Crain, J.L. & Mounce, P.H. (2000): "The accounting principles instructor's influence on students' decision to major in accounting", *Journal of Education for Business*, Vol. 75, nº 3, pp. 142-148.
- Mautz, R.K. (1963). "Accounting as a Social Science". *The Accounting Review*. Vol. 38, nº 2. Abril: pp. 317-325.
- McClure, M.M. (1983): *Accounting as language: a Linguistic approach to accounting*. Universidad of Illinois. Urbana Champaign.
- McWatters, C: (1994) "A profile of Richard Mattessich" pp. 19-41. En el libro *Twentieth-Century Accounting Thinkers*. Editor John Richard Edwards. Routledge.
- Mejía, E. (2003): *Introducción a las normas internacionales de contabilidad*. Universidad del Quindío: Armenia.
- Melis, F. (1950): *Storia della ragioneria: contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative Della storia economica*, Bologna, Cesare Zuffi.
- Mellemvik, F., Monsen, N. & Olson, O. (1988): "Functions of accounting—a discussion", *Scandinavian Journal of Management*, Vol. 4, nº 3: pp. 101-119.
- Méndez Picazo, M. T. (1999): "Nuevas tendencias en el estudio histórico de la Contabilidad". *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*. Vol. 32: pp. 651-666.
- Méndez Picazo, M^a T. Y Ribeiro Soriano, D. (2012) "Aspectos históricos del pensamiento contable: de los inicios hasta el paradigma de la utilidad". *Nuevas corrientes del pensamiento económico*. Marzo-Abril 2012. Nº 865. Editorial ICE, pp. 71-78.
- Meyer, I. y Mackintosh, K. (2000): "When terms move into our everyday live: An overview of de-terminologization". *Terminology* 6(1): pp. 111-138.
- Meyer, Ingrid, Douglas Skuce, Lynne Bowker y Karen Eck (1992): Towards a new generation of terminological resources: An experiment in building a terminological knowledge base", en *proceedings of COLING-92*, Nantes, August 23-28: pp. 956-960.
- Miller, P. & O'leary, T. (1987): "Accounting and the construction of the governable person", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, nº 3, pp. 235-265.
- Minguez Conde, J.L. (2006): La información contable en la empresa constructora: factores identificativos del fracaso empresarial". Tesis Doctoral. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad de Valladolid
- Molín, A. (1999): *Ciencia, Tecnología y Sociedad*. Instituto Tecnológico de Santo Domingo. República Dominicana.
- Moneva Abadía, J.M. (1993). *El marco de la información contable de pequeñas empresas*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).
- Moonitz, M. (1961): *The basic postulates of accounting*, American Institute of CPAs.

-
- Morgan, G. (1988): "Accounting as reality construction: towards a new epistemology for accounting practice", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, nº 5, pp. 477-485.
- Montesinos, V. (1976): "En torno al problema de la división en la contabilidad". *Técnica Contable*, pp.401-422.
- Montesinos Julve, V. (1978): "Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la Contabilidad". *Técnica Contable*. Vol. 30, nº 351. Marzo-octubre, pp. 81-105.
- Nazar, R. (2010): *Evolución de la terminología lingüística*. Universidad de Vigo, pp. 721-733.
- Nkwenti-Azeh, B. (1998): "Information mediation: The interface between terminology and translation", en *Encyclopedia of Library and Information Sciences*, 62, pp. 157-170. Nueva York: Marcel Dekker.
- Nielsen, S. (2008): "The effects of lexicographical information costs on dictionary making and use". *Lexikos* 18: pp. 170-189.
- Nielsen, S. & Almind, R. (2011): "From data to dictionary", en *AUTOR*: 141-167.
- Nielsen, S. and Fuertes-Olivera, P. A. (2013): "Development in Lexicography: From Polyfunctional to Monofunctional Accounting Dictionaries". *Lexikos* 23: pp. 323-347.
- Nielsen, S. & Tarp, S. (eds) (2009): *Lexicography in the 21st Century. In Honour of Henning Bergholtz*. Amsterdam/Philadelphia: John Benjamins.
- Niño, C., y García, I. (2008): "Algunas consideraciones para la reconstrucción del concepto de Contabilidad para el presente siglo". *Revista Innovar*, nº 21, pp. 127-138.
- Nobes, C. W. (1992) *International Classification of Financial Reporting*. London: Routledge.
- Nobes, C.W. (1998): "Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting", *Abacus*, Vol. 34, nº 2, pp. 162-187.
- Nobes, C.W. (2005): "Rules-based standards and the lack of principles in accounting", *Accounting Horizons*, Vol. 19, nº 1, pp. 25-34.
- Nobes C.W, (2010), *Financial accounting. An International Introduction*. London: Prentice Hall.
- Nobes, C. (2011a): "International variations in IFRS adoption and practice", *Certified Accountants Educational Trust (London): nº 32* , pp. 1-44.
- Nobes, C. (2011b): "IFRS practices and the persistence of accounting system classification", *Abacus*, Vol. 47, nº 3, pp. 267-283.
- Nobes, C. (2014): *International Classification of Financial Reporting 3^a ed*, Routledge.
- Nobes, C.W, y Parker, R. (2008): (1981, 1^a Ed.): *Comparative International accounting* 10^a Edition. Prentice Hall.

- Noreña, S.L.O., Mejía, L.E.P. & Murillo, G.A.S. (2009): "Aproximación a la semántica contable", *Contaduría Universidad de Antioquia*, nº 53, pp. 225-242.
- Ocampo, C.A., Lastra, C. Y Gómez Martínez, J.C. (2008): "Algunas reflexiones entre contabilidad y cultura" *Contaduría, Universidad de Antioquia*, nº 52, pp. 215-258.
- Oliver, B. L. (1974), "The Semantic Differential: a Device for Measuring the Interprofessional Communication of Selected Accounting Concepts", *Journal of Accounting Research*, Vol. 12, No. 2, pp. 299-316.
- Palomar González, V. (2004), «La importancia de la normalización terminológica». En: González, Luis, Hernández, Pollux (coords.), *Las palabras del traductor. Actas del II Congreso «El español, lengua de traducción»*. 20 y 21 de mayo, 2004 Toledo, Bruselas: ESLETRA, pp. 67-76.
- Parker, R. H. (1994), "Finding English Words to Talk about Accounting Concepts", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 7, No. 2, pp. 70-85.
- Paton, W.A. & Littleton, A.C. (1970): *An introduction to corporate accounting standards*. American Accounting Association.
- Pearson, J. (1998): *Terms in Context*. John Benjamins Publishing. Amsterdam. Holanda.
- Peirce Charles S. (1868): "Questions concerning certain Faculties claimed by Man.". *Journal of Speculative Philosophy* , Vol. 2, 103-114.
- Perera, M.H. (1989): "Accounting in developing countries: A case for localised uniformity". *British Accounting Review*, nº 21, pp. 141-158.
- Perrow, C. (1972): *Complex organizations*. Scott, Foresman & Company Glenview, IL.
- Pinilla Monclus, V.J. (1976): "Una nueva fundamentación axiomática de la Contabilidad". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol. V, nº 15, pp. 149-170.
- Pinger, R.W (1954): "The semantics of accounting". *The accounting Review*. Vol. 29, nº 4, pp.652-65
- Popper, Karl (1963; 2002): *Conjetures and Refutations: The Growth of Scientific Knowledge*. Oxford: Routledge (segunda edición).
- Preston, A. (1986): "Interactions and arrangements in the process of informing." *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 11, Issue 6, pp. 521-540.
- Prieto Velasco, J.A, y López Rodríguez, C.I (2009): "Managing graphic information in terminological knowledge bases". *Terminology* 15(2), pp.179-213.
- Quesada Sánchez, F. J. (2004). *Aproximación a la Metodología de la Ciencia: Las Ciencias Sociales y la Contabilidad*. Cuenca: Ediciones Universidad de Castilla La Mancha.
- Quinche Martín, F.L. (2012): "The potential of the rhetorical studies in the countable investigation", *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, Vol. 20, nº 1, pp. 247-268.
- Reimerink, A., García de Quesada, M., y Montero Martínez, S (2010): "Contextual information in terminological knowledge bases". *Journal of Pragmatics* 42(7), pp. 1928-1950.

-
- Reguera, A. (2008): *Metodología de la investigación lingüística*. Buenos Aires: Editorial Encuentro.
- Robson, K. (1992): "Accounting numbers as "inscription": action at a distance and the development of accounting". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 17, nº 7, pp. 685-708.
- Rocheteau, J. y Daille, B. (2011): "TTC TermSuite: A UIMA application for multilingual terminology extraction from comparable corpora". IJCNLP, Chiang Mai, Thailand. Disponible en [<http://www.aclweb.org/anthology-new/I/I11/I11-2003.pdf>].
- Rodríguez Ariza, L. (1988): "La captación contable". En XXV años de contabilidad, libro homenaje a Mario Pifarré. Madrid: Instituto de Planificación Contable. pp. 786-800.
- Romney, M., Steinbart, P., Mula, J., McNamara, R. & Tonkin, T. (2012): *Accounting Information Systems Australasian Edition*, Pearson Higher Education.
- Rueda Delgado, G. (2011): "Democracia, emancipación y contabilidad". *Papel Político*. Vol. 16, nº 1, junio, pp. 122-135.
- Rueda-Delgado, G. (2012): "Los aportes de la teoría de la acción comunicativa y sus conceptos a una contabilidad para el entendimiento y la integración de la sociedad", *Universitas Humanística*, , nº 74, pp. 227-263.
- Rueda-Delgado, G. y Arias-Bello, M.L. (2009): "Los sistemas de información contable en la administración estratégica organizacional", *Cuadernos de Contabilidad*, Vol. 10, nº 27, pp. 247-268.
- Ruiz, L. y Padilla, P. (2005). "La Interpretación especializada en congresos de medicina: preparación terminológica versus preparación conceptual". *X Jornadas Hispano-Rusas de Traducción e Interpretación*, Facultad de Traducción e Interpretación de la Universidad de Granada, del 19 al 21 de abril del 2005.
- Sager, J.C. (1990): *A Practical Guide in Terminology Processing*. Amsterdam/Philadelphia: John Benjamins.
- Sanz Santolaria, C.J (1996): "La Contabilidad Internacional sistemas contables comparados". *Cuadernos de Estudios Económicos*, nº 12, pp. 101-123.
- Sastre Ruano, M^a.A. (2013): "El diccionario contrastivo portugués-español (DICOPOES) en la lexicografía bilingüe portugués-español: aportaciones, limitaciones y expectativas". *Cadernos de tradução*. Vol.2, Nº 32, pp. 39-56.
- Scapens, R.W. (1990): "Researching management accounting practice: the role of case study methods", *The British Accounting Review*, Vol. 22, nº 3, pp. 259-281.
- Scott, W.R. (2011): *Financial Accounting Theory*. Prencite Hall. 6ª Edición.
- Singhapakdi, A., et al. (1996): "The perceived role of ethics and social responsibility: A scale development". *Journal of Business Ethics*. November, Vol. 15, Issue 11, pp. 1131-1140.
- Sprouse, R. T., and M. Moonitz (1962): "A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises," *Accounting Research Statement* Nº 3, American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).

- Soriano, D.R. (2012): "Aspectos históricos del pensamiento contable: de los inicios al paradigma de la utilidad", *Nuevas Corrientes de Pensamiento Económico*, nº 865, pp. 71-78.
- Sorter, G.H. (1969): "An" events" approach to basic accounting theory", *Accounting Review*, , pp. 12-19.
- Soto, E.M., Galvis, Omar de Jesús Montilla & Salazar, C.A.M. (2010): "Realismo científico y contabilidad: una evaluación a la disciplina contable", *Entramado*, Vol. 6, nº 1, pp. 56-75.
- Sterling, Robert R., and Raymond Radosevich. (1969): "A Valuation Experiment," *Journal of Accounting Research*, Sprin 1989, pp.90-95.
- Tarp, S. (2008): *Lexicography in the Borderland Between Knowledge and Non-knowledge*. Tübingen: Niemeyer.
- Tarp, S. (2011): "Lexicographical and other e-tools for consultation purposes: Towards the individualization of needs satisfaction", en P. A. Fuertes-Olivera y H. Bergenholtz (eds.), pp. 55-70.
- Tarp, S. (2014): "Un Modelo T Ford Basado en la Teoría Funcional", *Revista Maestros de la Filología*, Octubre 2014, pp.18-26.
- Tarp, S (2015): "La teoría funcional en pocas palabras". *Estudios de lexicografía*, nº 4 mayo, pp. 31-42.
- Toro, D. (2006): "El enfoque estratégico de la Responsabilidad Social Corporativa: Una revisión de la literatura". *Intangible Capital*, Vol 2, nº 14, pp. 338-358.
- Torres Gallardo, A. (2012): "La filosofía de la ciencia contable". *Revista de Ciencias Contables*. Nº 20, pp 32-49.
- Tua Pereda, J (1988): "La evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones". *XXV de Contabilidad en España*. Libro homenaje a Mario Pifarré Riera. *Instituto de Planificación Contable*. Madrid, pp. 896-956.
- Tua Pereda, J. (1989): "Algunas implicaciones del paradigma de utilidad en la disciplina contable", *Técnica Contable*, Vol. 41, nº 486, pp. 261-281.
- Tua Pereda, J. (2002): "Normas internacionales de contabilidad y auditoría sobre la incidencia del medio ambiente en la información financiera", *Revista de Contabilidad e Comercio*, nº 231, pp. 547.
- Tua Pereda, J. (2004a): "El marco conceptual, soporte de las Normas Internacionales". *AECA: Revista de la asociación de Contabilidad y Administración de Empresas*, nº 66, pp. 2-8.
- Tua Pereda, J. (2004b): "Evaluación y situación actual del pensamiento contable". *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, nº 17, pp. 43-128.
- Tua Pereda, J. (2009): "Contabilidad y desarrollo económico. El papel de los modelos contables de predicción. Especial referencia a la NIC's 1". *Revista Gestión Joven*, nº 4, pp. 138-165.

-
- Tua Pereda, J. (2013): "Pacioli, la Partida Doble y el Renacimiento". Conferencia Cátedra Carlos Cubillo Valverde. Madrid, noviembre 2013.
- Unegbu, A. (2014): "Theories of accounting: Evolution & development, income-Determinación and diversities in Use". *Research Journal of Finance and Accounting*. Vol. 5, nº 19, pp. 1-15.
- Uribe Bohórquez, M.V. (2014): "Caracterización de la evolución en el concepto de contabilidad de 1990 a 2010". *Cuadernos de Contabilidad*, nº 17, enero-junio, pp. 239-259.
- Uribe Bohórquez, M.V. y Rueda Delgado, G. (2012): "Aportes de la información contable ante diversos entendimientos de la responsabilidad social empresarial". *Cuadernos de Contabilidad*, nº 13, pp. 545-577.
- Vázquez, B.H.M., Ortega, M.E.R. y Zea, K.L.H. (2015): "El conocimiento contable, su cientificidad: una polémica abierta", *Revista Iberoamericana de Producción Académica y Gestión Educativa*, nº 2, enero-junio, pp. 1-29.
- Vazquez, R. Y Bongiorno, C. (2008): *Principios de Teoría Contable*. Buenos Aires: Ed. Aplicación Tributaria SA.
- Villarroya Lequericaonandia, B. y Miguel Bilbao, C.: (2010): El informe de auditoría y su relación con la calidad de la información financiera". *Técnica Contable*. 62 (726), pp. 26-37.
- Vintar, S. (2010): "Bilingual term recognition revisited. The bag-of-equivalents term alignment approach and its evaluation." *Terminology* 16(2), pp. 141-158.
- Warfsky, M.V (1981). *Introducción a la filosofía de la ciencia*. Ed. Alianza. Madrid
- Watts, R.L. (2003): "Conservatism in accounting part I: Explanations and implications", *Accounting horizons*, Vol. 17, nº 3, pp. 207-221.
- Watts, R.L. y Zimmerman, J.L. (1978): "Towards a positive theory of the determination of accounting standards", *Accounting review*, , pp. 112-134.
- Watts, R. L. y Zimmerman, J. (1986): *Positive Accounting Theory*. Prentice Hall.
- Watts, R.L. y Zimmerman, J.L. (1990): "Positive accounting theory: a ten year perspective", *Accounting review*, Vol. 53, nº 1, pp. 131-156.
- Whorf, B. L. (1956). *Language, thought, and reality*. Cambridge, Massachusetts: The M.I.T. Press.
- Wiegand, H. E. (1994) "Zur Unterscheidung von semantischen und enzyklopädischen Daten in Fachwörterbüchern", en Henning Bergenholtz y Burkhard Schaefer (Eds.): *Fachlexikographie. Fachwissen und seine Repräsentation in Wörterbüchern*, 103-132. Tübingen: Günter Narr Verlag, 103-132.
- Wilkinson, T. L. (1964): "Can Accounting Be An International Language?," *The Accounting Review*, Vol. 39, nº 1, pp.133-139.
- Wolk, H., Dodd, J. Y Rozycki, J. (2013): *Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment*. SAGE Publications, Inc. 8ª Edición.

-
- Xue, M. (2010): "Countable or uncountable? That is the question: lexicographic solutions for nominal countability in learners' dictionaries for production purposes." *Lexikos*, nº 20: pp. 540-558.
- Xue, M. (2011): *Conceptualizing lexicographic principles for production-oriented English learner's dictionaries: From the perspective of Chinese learners of English*. Aarhus: Aarhus University, Faculty of Business and Social Science, Department of Business Communication. (Tesis Doctoral).
- Ye, Zheng; Xiangji, Jimmy,; He, Ben y Lin, Hongfei (2012): Mining a Multilingual Association Dictionary from Wikipedia for Cross-language Information Retrieval. *Journal of the American Society for Information Science and Technology* 63(12), pp. 2474-2487.
- Zgusta, Ladislav (1971): *Manual of Lexicography*. Berlin: Walter de Gruyter..