

**Sección de Investigaciones Contables**

**METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN EN LA  
TEORÍA CONTABLE. APORTES DE RESÚMENES DE  
TRABAJOS BIBLIOGRÁFICOS DE  
DIVERSOS AUTORES SOBRE LA CONTABILIDAD**

**MARIO BIONDI**

**Dr. MARIO BIONDI**

- Doctor en Ciencias Económicas y Contador Público, Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires.
- Doctor Honoris Causa, Facultad de Ciencias Económicas - Universidad Concepción del Uruguay
- Profesor Emérito, Universidad de El Salvador
- Profesor Titular Consulto, Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires.
- Director de la Sección de Investigaciones Contables, Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires.
- Integrante de la Comisión de Post Doctorado, Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires.
- Ex Presidente de la Comisión de Doctorado-Área Contabilidad, Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires.
- Investigador de la Universidad de Buenos Aires – Categoría I
- Ex Director organizador de la Maestría en Contabilidad Internacional, Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires.
- Contador Benemérito de las Américas (Asociación Interamericana de Contabilidad)
- Profesor y Consultor en otras universidades del país y del exterior.
- Autor de libros de texto universitarios

Publicación presentada el 05/02/2013 - Aprobada el 21/03/2013



---

METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN EN LA  
TEORÍA CONTABLE. APORTES DE RESÚMENES DE  
TRABAJOS BIBLIOGRÁFICOS DE DIVERSOS AUTORES SOBRE LA CONTABILIDAD

**SUMARIO**

**Palabras Clave**

**Key Word**

**Resumen**

**Abstract**

1. Nota Introductoria
2. Transcripción de los resúmenes producidos
3. Autores incluidos en el informe
4. Bibliografía

**PALABRAS CLAVE**

METODOLOGÍA – ESCUELA EUROPEA CONTINENTAL –  
TEORÍA CONTABLE DOCTRINARIA –  
AUTORES ITALIANOS SOBRE TEMAS CONTABLES

**KEY WORD**

SCHOOLS OF ACCOUNTING - ACCOUNTING THEORY –  
ACCOUNTING CURRENTS OF OPINION

#### RESUMEN

La teoría contable doctrinaria integra, junto con la teoría contable normativa, el área del conocimiento denominado genéricamente como "contabilidad".

En el marco de la investigación acreditada en la Universidad de Buenos Aires denominada: TEORÍA CONTABLE DOCTRINARIA. LAS ESCUELAS DEL PENSAMIENTO CONTABLE Y SUS APORTES A LA TEORÍA CONTABLE NORMATIVA. LAS CORRIENTES DE OPINIÓN CONTABLE, se ha producido un informe de avance que incluye la actividad de profundización de la investigación bibliográfica y que generó una serie de resúmenes sobre obras de autores de diferentes nacionalidades, preferentemente italianos, que se transcriben en el presente trabajo, con la intención de generar interés para la lectura completa de las producciones

#### ABSTRACT

Both Doctrinaire Accounting Theory and normative accounting theory integrate the area of knowledge which is generically known as "accounting".

In the framework of accredited research at the University of Buenos Aires called: DOCTRINAIRE ACCOUNTING THEORY. SCHOOLS OF ACCOUNTING THOUGHT AND THEIR CONTRIBUTIONS TO THE STANDARD ACCOUNTING THEORY ACCOUNTING CURRENTS OF OPINION, there has been a progress report on the enhancement of bibliographical research, generating a series of summaries by

---

authors from different nationalities, preferably Italian which are transcribed in this work with the intention of generating interest in a thorough reading of the productions

#### 1. NOTA INTRODUCTORIA:

**E**n el marco de los proyectos de investigación acreditados en la Universidad de Buenos Aires, para los años 2011/2014 se encuentra en curso el denominado "Teoría Contable Doctrinaria.

Las Escuelas del Pensamiento Contable y sus aportes a la Teoría Contable Normativa. Las corrientes de opinión contable", dirigido por el suscripto y respecto del cual se ha presentado el informe de avance del primer año, que se publicó en forma completa y que se puede solicitar al siguiente correo electrónico: [biondi@econ.uba.ar](mailto:biondi@econ.uba.ar).

Una parte de dicho informe, los resúmenes bibliográficos de varios autores, se transcriben en el presente trabajo dado que, no solamente se identifica al autor con su obra sino que se procura la emisión de una idea del pensamiento del tratadista sobre el tema tratado.

Naturalmente que siempre es preferible la lectura completa de la obra para mejor saber sobre los autores pero, nuestra intención es que, con esos resúmenes se acreciente el interés en analizar las publicaciones.

#### 2. AUTORES INCLUIDOS EN EL INFORME:

Los autores que han sido objeto de análisis y resúmenes de alguno de sus trabajos son los siguientes:

Resumen de trabajos de autores catalogados como exponentes de la Escuela Contable Europea Continental y de algunos con opiniones no concordantes con ella.

### 3. TRANSCRIPCIÓN DE LOS RESÚMENES PRODUCIDOS

**AUTOR**

**AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION – COMMITTEE ON CONCEPTS AND  
STANDARDS FOR EXTERNAL FINANCIAL REPORTS**

**“STATEMENT ON ACCOUNTING THEORY AND THEORY ACCEPTANCE”**

**INVESTIGADORES**

**GIMÉNEZ, CARLOS M.  
CHQUIAR, WALTER R.**

#### **RESUMEN CONCEPTUAL DE LOS INVESTIGADORES**

El informe fue elaborado<sup>1</sup> a pedido del Comité Ejecutivo de la Asociación Americana de Contabilidad, con la intención de continuar la línea de trabajo iniciada por el Informe sobre la Teoría contable Básica<sup>2</sup> (1966). El trabajo plantea una síntesis de los avances en investigación contable de los 10 años previos al mismo, reconociendo que hay respuestas teóricas complicadas a muchos problemas urgentes de la profesión. Es por esta razón que consideran que el informe no solo se ocupa de la teoría contable sino de la aceptación que merece dicha teoría. Luego, consideran que el informe procura explicar las fronteras de la Teoría Contable a la fecha de su realización.

Esta organizado en un prefacio firmado por el presidente del Comité ejecutivo de la Asociación, cinco capítulos, un apéndice y la bibliografía.

---

<sup>1</sup> El trabajo fue encargado en el año 1973 y finalizado en el año 1977.

<sup>2</sup> American Accounting Association: “A statement of Basic Accounting Theory (ASOBAT)”.

---

En el capítulo I, introductorio, se destaca la existencia de una multiplicidad de teorías contables, descartando la posición de una única Teoría contable aceptada universalmente. Esta afirmación los lleva a plantear como objetivo inicial implícito, la determinación de las distintas teorías contables que sirven de base para determinar el contenido de los informes contables financieros para uso externo.

A partir del reconocimiento de la existencia de distintos enfoques teóricos, los autores se proponen explorar determinados aportes teóricos a la contabilidad con el ánimo de explicar las razones por las cuales conseguir consenso al respecto es una ardua tarea.

Seguidamente, concluyen que no hay una teoría de la Contabilidad financiera única que abarque todas las especificaciones de usuarios-ambiente. De donde en la literatura de la contabilidad Financiera no existe una teoría sino una colección de teorías que pueden ser establecidas en base a las diferentes especificaciones de usuario-ambiente.

Finalmente afirman que las especificaciones de los usuarios y del ambiente son parte integrante de una modelización de las elecciones contables y significarán configuraciones diversas de teorías resultantes. Procuran una teoría que sea tan general que abarque a toda la variedad de especificaciones para poder ayudar a los que elaboran políticas contables, lo que no quiere decir que se busquen teorías aceptables por todos los contadores. Es por ello que contemplan la coexistencia de una colección de teorías, cada una capaz de satisfacer sus problemas propios, sacrificando la atención de otros.

**Creemos importante la existencia de un cuerpo teórico general, con el que coexistan diferentes teorías orientadas a resolver los diferentes problemas de los usuarios. En esta línea de pensamientos encontramos la primera justificación de los segmentos contables, y más aún, el fundamento de la consideración de un criterio amplio en la definición del universo del discurso contable.**

En el Capítulo II, cuyo título es "Aproximaciones a las teorías alternativas" se presenta una clasificación de los diferentes abordajes teóricos relacionados con el contenido de los informes financieros para terceros a saber:

- Modelos clásicos;
- Utilidad para la decisión;
- Economía de la información.

Los **Clásicos** se preocupan por diseñar informes financieros que reporten información pertinente a un conjunto de lectores. En el desarrollo se distinguen dos escuelas o grupos:

- a) Escuela normativa deductiva: La mayoría de los autores enrolados en esta escuela concluían que la medición del ingreso se efectuaba como una única valuación básica permitiendo satisfacer las necesidades de todos los usuarios. Abogaban por la "**verdad sobre el ingreso**". Los exponentes de esta escuela son: Paton (1922), Canning (1929), Sweeney (1936), Mac Neal (1939), Alexander (1950), Edwards & Bell (1961), Sprouse & Moonitz (1961-62).
- b) Escuela inductiva: los problemas que investigan son forzosamente los que están implícitamente ubicados en la práctica corriente, es decir racionaliza los principales elementos de la práctica contable. Los autores identificados con esta escuela son Hartfield y Gilman, Littleton, Paton-Littleton, Ijiri.

Los abordajes de **la utilidad para la decisión**: se basan en el reconocimiento explícito del objetivo de utilidad. Debido a que este enfoque es amplio, surgen dos segmentos a saber:

- a) Modelos decisorios<sup>3</sup>: se aísla la información relevante para el modelo o criterio decisorio y las variadas alternativas contables se comparan con los datos presumiblemente necesarios, para poder implementar esos modelos decisorios.

<sup>3</sup> Este enfoque comienza a aparecer en la literatura contable en los años 1950, siendo expuesto en el Informe Trueblood del AICPA (1973).

---

Para elegir entre alternativas contables se utilizan parámetros normativos para lograr que la información sea útil;

- b) Tomadores de decisiones: Se basaron en investigación empírica producida sobre estudios de informes financieros de acuerdo al nivel según el cual la conducta del tomador de decisiones resulta observada:
- (i) Conducta del usuario individual: Las investigaciones empíricas prestan atención a la conducta individual y su relación con la información contable para entender, explicar y predecir aspectos de la conducta humana vinculados a problemas contables.
  - (ii) A partir de la observación sistemática de conductas, se busca confirmar experimentalmente hipótesis específicas vinculadas a cambios observables de conducta.
  - (iii) Comportamiento agregado del mercado: La conducta agregada del mercado es una consecuencia de acciones individuales. Luego, dado que existen factores difíciles de simular en el nivel del inversor individual y que son importantes en el estudio de grupos (fuentes de información alternativas, incentivos e interacciones entre usuarios) impiden extender lo que se sepa de los individuos a los grupos agregados. Muchas de las primeras investigaciones de este tipo se basaban en la eficiencia del mercado, lo que implicaba que un cambio en el conjunto de información resulta en una rápida mutación a un nuevo de equilibrio.

El tercer grupo de teorías o abordajes es el de **Economía de la información**: En este enfoque se trata a la información como un artículo económico convencional, cuya adquisición constituye un problema de elección económica. Como se ha visto en el acápite anterior, bajo esta concepción, se consideran los siguientes análisis conforme lo requiera un individuo en particular o múltiples individuos:

- a) El caso singular de un individuo: el modelo de elección de información se centraliza en una demanda individual específica de información. Un sistema informativo se prefiere

a otro si y solo si su medida de utilidad esperada es mayor que la del otro. A costo cero, la menor información nunca será preferida a la mayor. Se trata de la maximización subjetiva de la utilidad esperada, lo cual surge del presupuesto económico tradicional lógico acerca de la conducta de elección racional.

- b) El caso de varios individuos: Hay que considerar una cantidad de individuos heterogéneos que tienen necesidades de información. La situación hace surgir dos cuestiones distintas:
- (i) Tratar a la información como un bien económico con lo cual no habría razón para preocuparse por la regulación de su producción o podría tratarse la situación de los múltiples usuarios de una versión convencional de mercado;
  - (ii) En el caso que no se pueda confiar en una solución derivada del mercado y se debe considerar una intervención regulatoria, habría que considerar cuál ha de ser su naturaleza y cuál su extensión.

**Podemos concluir sobre este capítulo que los abordajes que se plantean son múltiples, así como los objetivos de resolución de problemas perseguidos, y los métodos utilizados, todo lo cual da como resultado un entramado complejo que impide su interrelación. Asimismo, demuestra cuán activa y variada estaba la tarea de investigación en Estados Unidos, en materia de Teoría contable.**

En el Capítulo 3, "Críticas a los abordajes teóricos actuales", los autores plantean un enfoque crítico a los abordajes teóricos comentados en el capítulo anterior.

Las críticas se basan en los siguientes aspectos:

- a) el problema de la relación entre las teorías y la práctica;
- b) el problema de la asignación;
- c) el problema de los patrones normativos;
- d) el problema de las teorías contables basadas en la investigación del precio de los títulos-valores;

- e) el problema de la relación costo-beneficio en las teorías contables;
- f) el problema de asumir que más información es preferible a menos información.

**La existencia de las dificultades planteadas en este capítulo, si bien son críticas a las teorías propuestas, estarían revelando la imposibilidad de la existencia del “único” informe contable para uso externo como tal, sin sacrificar la respuesta de al menos alguno o algunos de los problemas reseñados.**

En el capítulo siguiente del informe, cuyo título es “Dificultades para alcanzar consenso: Una revisión general”, se plantean las dificultades para arribar a un consenso amplio.

Basándose en Khun, definen el significado de paradigma<sup>4</sup>, afirmando que los cambios en el proceso de teorización contable parecen ser más revolucionarios que evolucionistas. Desarrollan una explicación sobre la falta de avance en la obtención del consenso contable y señalan la existencia de múltiples paradigmas que incorporan de manera implícita creencias y premisas individuales que pueden no ser demostrables al menos en sentido lógico. De allí que la comprobación experimental rigurosa como medio que permita influenciar a otros individuos, no es aplicable para resolver el problema de la selección de un paradigma único para la contabilidad.

**Creemos que más que buscar la unicidad del paradigma contable, se debería trabajar en la línea de investigación de una teoría general con múltiples paradigmas.**

Finalmente en el capítulo 5 siguiente, cuyo título es “Implicancias”, los autores dejan constancia que los Comités del tipo que está elaborando

---

<sup>4</sup> Marco conceptual e instrumental que provee modelos desde los cuales nacen particulares y coherentes tradiciones de investigación científica. Un paradigma de un científico en particular señala las clases de problemas que ese científico considera interesante. Circunscribe el Dominio empírico sobre el cual las teorías del individuo y sus investigaciones se aplican.

el informe, se forman periódicamente para estimar el grado de desarrollo de la Teoría Contable, y no para desarrollar investigación porque no es una tarea que pueda conducir eficientemente un Comité. Sintetizan dos tipos diferenciados de mensajes, hacia la investigación y hacia la política. Las implicancias para la investigación son tres a saber:

- a) Las declaraciones y los pronunciamientos producidos por cuerpos "autoritarios" no pueden por sí mismos resolver el debate teórico. Las teorías derivan desde el conjunto experimental de sus propias proposiciones. La aceptación de un abordaje teórico se basa en demostrar eficacia en su poder explicativo o su habilidad para resolver problemas, y no porque esté apoyada por un grupo que subjetivamente sostiene que sea superior.
- b) La Teoría contable sobre los informes de uso externo tiene un mayor alcance que el que se percibe en general. Asimismo sostienen que el informe del Comité así como la estructura institucional y los procedimientos por los cuales ella opera son también parte de la Teoría Contable.
- c) Todos los abordajes teóricos son imperfectos vistos desde la perspectiva de algún abordaje alternativo. A partir de esta realidad, es inútil buscar el abordaje teórico "universalmente apropiado". Sería preferible, tomar conciencia de las limitaciones del enfoque, y procurar orientar las cuestiones omitidas que son probablemente las que generan desacuerdo cuando los resultados son observados desde la perspectiva de otro abordaje teórico.

Las implicancias para los elaboradores de políticas contables es que hasta que se obtenga un consenso para aceptar un paradigma, la utilidad de las Teorías Contables para ayudar a las decisiones de política es parcial, pues no puede proveer una regla inequívoca de política. Diferentes teorías dan lugar a diferentes políticas.

**Indudablemente compartimos estas apreciaciones y destacamos el aporte necesario de las teorías contables a la hora de diseñar políticas contables que tiendan a la resolución de problemas de los usuarios.**

AUTOR  
ARÉVALO, ALBERTO

“ELEMENTOS DE LA CONTABILIDAD GENERAL”

INVESTIGADOR  
BIONDI, MARIO

**RESUMEN CONCEPTUAL DEL INVESTIGADOR**

Expresa Arévalo que, por su contenido de carácter económico, la contabilidad pertenece al grupo de las ciencias sociales y tiene afinidad con la economía política, con el derecho, con la estadística y con las finanzas.

Arévalo ha sido un profundo estudioso de los problemas generales en las “haciendas”, concepto enunciado por eminentes profesores italianos, en los cuales Arévalo encontró una profunda fuente de inspiración.

**AUTOR**  
**BATARDÓN, LEÓN**

**“INVENTARIOS Y BALANCES, ESTUDIO JURÍDICO Y CONTABLE”**

**INVESTIGADORA**  
**COLAMUSSI, ROSA**

**RESUMEN CONCEPTUAL DEL INVESTIGADOR:**

Enfatiza el autor la importancia de la información suministrada por el “balance” y el “inventario”, se trate de un ente unipersonal o societario.

El prólogo del autor tiene una actualidad y claridad notables (“Es igualmente por la atenta y cuidadosa lectura del balance que los accionistas pueden asegurarse de la buena administración de la empresa a la cual han confiado toda o parte de su fortuna; debido a esta misma lectura, es posible que terceras personas se decidan a aportar a empresas ya existentes su concurso financiero”

“...la tan debatida cuestión del interés del capital encuentra, a nuestro entender, su solución en un acuerdo entre los puntos de vista jurídico y contable; el primero exige que los terceros no sufran perjuicio alguno ocasionado por el reparto del interés, el segundo exige que sean respetados los derechos de los asociados.

La distinción que hemos hecho entre el pago y la atribución del interés nos parece que sirve para conciliar los opuestos intereses. La consecuencia de esta distinción será, en las sociedades de personas, el reparto del interés al crédito de las cuentas de los socios, con el reparto correlativo de las pérdidas al débito de las mismas cuentas; en las

---

sociedades por acciones, la atribución al capital social de un interés acumulativo”).

Si bien trata temas de registración contable, aborda y sugiere valuaciones (valor “actual”: valor del momento de la medición) y presentación de información contable adecuada (“interés del capital propio y su tratamiento).

Consta de un capítulo preliminar que da nociones generales (definiciones, distintos momentos vida empresas, y distintos valores a aplicar, menciona el valor “actual” para el inventario “anual”), y diez partes: la primera trata sobre “La teoría de la invariabilidad del capital”, la segunda “El balance preparatorio”, la tercera “Regularización de las cuentas de personas”, la cuarta trata sobre el balance de sumas y saldos (“Balance general de cuentas”), la quinta Balance de inventario (presentación del balance, partiendo de lo No exigible)., parte sexta: liquidación de pérdidas y ganancias (cuenta de pérdidas y ganancias), parte séptima reservas, parte octava “distribución de beneficios”. (habla de “dividendos ficticios” uno de los casos cuando existencias de mercaderías figuren por un valor superior al “real”, ó al “precio de venta”.), parte novena “Interés del capital), parte décima “cuestiones especiales”

**AUTOR**  
**BELLINI, CLITOFONTE**

**“RAGIONERIA GENERALE (TRATTATO ELEMENTALE)”**

**INVESTIGADOR**  
**BIONDI, MARIO**

**RESUMEN CONCEPTUAL DEL INVESTIGADOR**

El autor analiza el pensamiento de Cerboni sobre el método de registraci3n contable denominado “logismografía”, expresando que la logismografía se compone de 2 campos: uno el propietario y el otro los terceros, resumiéndose en el Balance de ejercicio.

Si bien Bellini menciona reiteradamente a las ciencias sociales, solo en forma indirecta puede presumirse que le asigna la contabilidad un concepto científico, sobre todo propone analizar el método de registraci3n expuesto por Cerboni.

---

AUTOR  
BÉRTORA, HÉCTOR RAÚL

“TEMAS CONTABLES Y FINANCIEROS”

INVESTIGADORA  
COLAMUSSI, ROSA

**RESUMEN CONCEPTUAL DEL INVESTIGADOR**

A través de una serie de artículos recopilados en el libro, el Dr. Bértora deja entrever su idea de que la contabilidad es una técnica.

Trata los efectos perniciosos de la inflación sobre la cifra de los estados contables y llama a la diferencia existente entre las ganancias nominales (moneda corriente) que excede a las ganancias económicas (vulgarmente: reales, con efecto de ajuste precios por inflación) “ganancia monetaria”. (“cuando la tasa de inflación (25 ó 30 % anual) y el índice de rotación de los bienes vendidos es bajo, pueden resultar ganancias monetarias superiores a las ganancias nominales totales por la existencia de pérdidas económicas ó reales. La distribución en efectivo de la ganancia monetaria, en todos los casos, equivale a la distribución de parte del capital de la empresa.

La distribución de la ganancia monetaria en la forma de dividendos en acciones liberadas provoca el **aguamiento** de todas las acciones en circulación de la empresa). Propone considerar un ajuste en el momento de la preparación de los estados contables, de tal manera que el resultado contable este depurado de los efectos de la inflación (sea el “real”). El ajuste por revalúos de bienes (por inflación, incrementando cargos por amortización o costos de ventas), ó por valores de reposición.

En ambos casos el mayor valor es tratado como reserva agrupadas en "una zona especial del patrimonio neto..., son consecuencia de ajustes monetarios y deberían permanecer congeladas". Otra alternativa que considera es la de evitar la distribución de ganancias (si no se hacen ajustes en las cifras de los estados contables al cierre). "Cuando todas las empresas (o casi todas) ganen, en términos económicos, se podrán reconstruir los patrimonios dinámico-productivos y se sanearán las actuales estructuras financieras, para luego llevar a la práctica políticas de dividendos confirmadas a las aspiraciones de los respetitos accionistas".

Cabe aclarar que los comentarios vertidos son de artículos del año 1962, donde no estaba vigente el ajuste por inflación (C.O.E.), las normas se basaban en la corriente ortodoxa pura (C.O.P.) y, la falta de medidas correctoras hacia aparecieran ganancias "contables" que no eran tales (que no eran "reales" como califica el autor tal vez recordando tal vez la frase italiana de los dottores in commercializzazione que opinan sobre un "balance": "é la verità").

AUTOR  
BÉRTORA, HÉCTOR RAÚL

“LLAVE DE NEGOCIO”

INVESTIGADORA  
COLAMUSSI, ROSA

**RESUMEN CONCEPTUAL DEL INVESTIGADOR:**

El libro trata exclusivamente el valor llave de negocio. Como determinarlo, que factores lo generan, como puede clasificarse.

En el capítulo IV habla de la **creación** del valor llave indispensable cuando se aplican integralmente valores de mercado, quizá una condición indispensable del concepto “empresa en marcha”).

Lo transcribo porque es sumamente ilustrativo “La llave de negocio no es sino la capacidad de ganar más que las utilidades normales y su valor total esta dado por la suma de los valores actuales de las futuras superutilidades esperadas. En tal virtud, bastará que un empresario tenga un negocio próspero y espere obtener de él superutilidades futuras, para estar, teóricamente, en condiciones de **incorporar a su activo** un valor en concepto de llave.

Sin embargo la inmensa mayoría de los contadores de opone a tales **creaciones** y sostiene que el rubro “llave de negocio” únicamente debe ser registrado en caso de adquisición y solo por el importe efectivamente pagado.

Es HATFIELD (op.cit: G.A.D. Preinecich: “Goodwill in Accountancy”, The Journal of Accountancy; U.S.A., julio de 1937, págs. 28

y sigs.) quien nos brinda una explicación de esa oposición, en los términos siguientes: “La práctica prudente de la contabilidad, aunque quizá ilógicamente, prohíbe a la firma que creó la llave, colocar en el balance cualquier valor sobre la clientela que ella ha construido y que en cualquier momento podría vender por una suma importante. Esta restricción conservativa es, sin duda, necesaria para evitar una exageración dañina”.

El grupo contrario esgrime el siguiente argumento clásico: si hay dos empresas similares y una cambia de manos mediante el pago de un sobreprecio, no hay razón que justifique por qué un balance tiene en su activo el valor de llave y el otro no.

Es que, según Dicksee (misma op.citada de Hatfield), la llave no cristaliza hasta que tiene lugar una venta y todos los intentos de valuación intermedia son inútiles. Indudablemente, la única excusa para la inserción de tal rubro en la contabilidad, es que tal importe ha sido pagado por el actual propietario de la llave de negocio. Claro que en el caso de **creación** de valor de llave, debiera llevarse una contrapartida de pasivo que absorba el importe incorporado, de manera tal que no permita su incidencia en el cuadro de resultados, ni en la posterior distribución de utilidades”.

El último comentario introduce sin duda el concepto de “realidad económica” fundamento de la “teoría” de los valores corrientes, y de la corriente renovadora prudente: la introducción del valor llave “autogenerado” ó “creado” para no crear diferencias entre activos de empresas que lo adquirieron y las que sólo lo han generado.

La contrapartida del valor llave “creado” lo trata como “pasivo”; pero, recordemos que en esa época al patrimonio neto se lo llamaba “pasivo no exigible”. La idea esgrimida por el autor apuntaría a Reservas.

---

**AUTOR**  
**CERBONI, GIUSEPPE**

**“ENCICLOPEDIA DI AMMINISTRACIONES INDUSTRIA E COMMEACIO”**

**INVESTIGADOR**  
**BIONDI, MARIO**

**RESUMEN CONCEPTUAL DEL INVESTIGADOR**

Al comentar la expresión “Ragionería”(contabilidad) el integrante del equipo de investigadores vinculados a la enciclopedia, Carlo Ghidiglia expresa, respecto de Cerboni y su pensamiento que no se limitó al estudio de una teoría relativa al método de registración contable, ya que también desarrollo una completa teoría en torno al patrimonio de las haciendas señalando el concepto del control económico, en base a una clara y ajustada definición de la contabilidad, como ninguna otra disciplina pudo hacerlo.

La escuela de Cerboni dice Ghidiglia, tenía entonces seguidores como Riva, Bonalumi, Sanguinette, Gagliardi, Bellini, Ravenna y Rota, pero ninguno como Giovanni Rossi, gran defensor de la “logismografía” señalada por Cerboni como el método científico de la escritura contable. El comentarista insiste varias veces que debe reconocerse la importancia científica de la disciplina contable enfatizando sobre todos en la contabilidad desarrollada en Italia por esos años.

Esta enciclopedia muestra una investigación muy importante para su época que incluye unidades, países y términos vinculados con el comercio y la industria. También trata las normas legales italianas vigentes entonces correspondientes a las palabras analizadas y detalles como el término CAFFE, respecto del cual menciona más de 20 variedades de café identificándolas por el país o ciudad que lo producía.

Es oportuno señalar que, parecido a nuestra expresión “contabilidad”, se estudia el concepto “contable” (en italiano) referido a lo que conocemos como contabilidad pública o sea contabilidad del estado.

**AUTOR**  
**DELLA PENNA, FRANCESCO**

**"I FONDAMENTI DELLA REGIONERIA"**

**INVESTIGADOR**  
**BIONDI, MARIO**

**RESUMEN CONCEPTUAL DEL INVESTIGADOR**

El autor dedica un capítulo a tratar de definir el término contabilidad, remitiéndose a la opinión de muchos autores, analizando aspectos etimológicos del concepto contable que la orbitan más que nada al aspecto registral y llega a mencionar como objeto de la contabilidad la registración de las operaciones y expresa que es una ciencia de la registración.

Della Penna ha sido un investigador muy calificado y culto pero parecería limitar el objetivo de la contabilidad a la registración, sin tener en cuenta otros importantes cometidos.

---

**AUTOR**  
**FILIPPINI, JULIO NORBERTO**

**“LA CONTABILIDAD Y LA INFLACIÓN”**

**INVESTIGADORA**  
**COLAMUSSI, ROSA**

**RESUMEN CONCEPTUAL DEL INVESTIGADOR:**

Trata el autor el tema de la distorsión provocada en las cifras contables por la inflación. En lugar de la aplicación del procedimiento tradicional de ajuste (Corriente Ortodoxa Evolucionada), propone cambiar las valuaciones y adoptar valores de mercado tanto para los bienes en existencia al cierre del ejercicio (bienes de cambio, bienes de uso é inversiones).

En el primer ejercicio que se aplique el método propuesto, sugiere revaluar a valores de mercado los bienes de cambio, de uso é inversiones y asigna el mayor valor a la cuenta “Oscilaciones monetarias del capital” (previa deducción de las mayores amortizaciones que surjan por los nuevos valores asignados a los bienes de uso), tratándola como un ajuste (complemento) del capital.

Aclara que el saldo de esa cuenta no puede ser distribuido, por cuanto es la variación nominal del capital.

Propone la utilización de “último entrado, único salido”, para la medición de inventarios. La diferencia (positiva o negativa) la hace jugar contra la cuenta “Oscilaciones monetarias del capital”.

Sería un acercamiento al concepto de “capital no financiero” utilizando para su cuantía los bienes del activo dedicados a la función de generar ingresos en la empresa (bienes de cambio y de uso, las inversiones serían un complemento), en lugar de la utilización del “capital financiero” utilizado en el procedimiento de ajuste por inflación (C.O.E.).

**AUTORES**  
**GARCÍA CASELLA, CARLOS LUIS**  
**RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, MARÍA DEL CARMEN**

**“ELEMENTOS PARA UNA TEORÍA GENERAL DE LA CONTABILIDAD”**

**INVESTIGADOR**  
**BIONDI, MARIO**

**RESUMEN CONCEPTUAL DEL INVESTIGADOR**

Los autores tratan temas muy controvertidos tales como el contenido de la teoría contable, su naturaleza e identificación dentro de la epistemología, así como sus relaciones de la contabilidad con otras disciplinas.

Plantean el problema de una sola contabilidad con varios segmentos y también problemas de medición y de sujetos de la actividad contable.

Intentan, en la última parte, presentar un modelo en la teoría contable.

Se trata de un aporte interesante para quienes estamos preocupados en profundizar el saber que emana de la teoría contable.

**AUTOR**  
GÓMEZ VILLEGAS, MAURICIO

**“BREVE INTRODUCCIÓN AL ESTADO DEL ARTE DE LA ORIENTACIÓN  
CRÍTICA EN LA DISCIPLINA CONTABLE “**

**INVESTIGADOR**  
BIONDI, MARIO

**RESUMEN CONCEPTUAL DEL INVESTIGADOR**

El autor plantea la multidimensionalidad de la contabilidad, tanto en su aspecto teórico como en su aspecto práctico que incluye no solo consideraciones económicas sino también sociales y expresa la importancia de la contabilidad en la medición de la satisfacción de las necesidades.

Si bien el artículo es introductorio, sirve para instalar perspectivas y tendencias de la contabilidad.

**AUTOR**  
**HERRMAN JR., FEDERICO**

**“ORGANIZACIÓN ECONÓMICA Y FINANCIERA DE LAS EMPRESAS INDUSTRIALES”**

**INVESTIGADORA**  
**COLAMUSSI, ROSA**

**RESUMEN CONCEPTUAL DEL INVESTIGADOR:**

El autor profundiza obras anteriores de su autoría (“Contabilidad Teórica” “Análisis Económico y Financiero del capital de las empresas”) sobre empresas industriales. Sigue los lineamientos de la escuela de Gino Zappa (Economía Aziendal), y adopta la división tripartita: organización, administración y contabilidad.

Es interesante el desarrollo del “capital necesario”, que lo divide en dos partes: el capital fijo (tangible é intangible) y el capital circulante. Establece un desarrollo esquemático de una Hilandería y Tejeduría, de sus distintas secciones y en base a ellas “arma” el capital fijo necesario (tanto tangible como intangible) (Pág. 162), aclara que los gastos de administración é intereses por el período de construcción y montaje, tienen que ser incorporados al capital fijo. Luego, hace lo mismo con el capital circulante, estableciendo la capacidad de producción y luego en base a ello determina el consumo de materia prima, mano de obra, seguros, consumos de energía, impuestos, gastos de propaganda, comisiones a vendedores, honorarios, gastos generales. Considera imprescindible el apoyo de especialistas en los diversos ramos de la industria, para establecer cálculos de esta naturaleza. Analizando lo expuesto, estamos en presencia del “capital no financiero” (operativo ó físico como se lo llamó en sus comienzos): capital necesario para un cierto volumen de actividad.

---

En Pág.288 habla del patrimonio y los réditos (ganancias) de empresas industriales.

Define al rédito como una variación de valor: "La suma algebraica de las variaciones positivas y negativas, verificadas en el curso de un ejercicio contable representa el rédito global del período". "El rédito de ejercicio, es por lo tanto, representado por la diferencia positiva o negativa entre los valores globales de un patrimonio dado, en dos momentos sucesivos de la vida de la empresa a que pertenece" (resultado por diferencia patrimonial). "El patrimonio es un todo vivo y orgánico, destinado al ejercicio de funciones cuyo éxito depende del grado de armonía u proporcionalidad con que se aglutinan y se reúnen para una acción conjunta los elementos y fuerzas que constituyen la materia administrable" "La universalidad patrimonial esta sujeta a un constante proceso de transformación".

Cita a Gino Zappa ("Il redito di impresso"), y establece que las variaciones patrimoniales (resultados) no deben ser confundidas con la productividad técnica de los elementos y procesos de trabajo (aumento ó disminución de producción), debe tenerse en cuenta los "valores económicos" (capital no financiero), "Se concluye que el balance, a los efectos de la determinación de réditos, no puede ser exclusivamente levantado mediante los valores de origen contable, y que es también necesario tener en cuenta los valores económicos efectivos que los elementos patrimoniales poseen a la fecha de su verificación".

**AUTOR**  
**HERRMAN JR., FEDERICO**

**“CONTABILIDAD CIENTÍFICA SUPERIOR”**

**INVESTIGADOR**  
**BIONDI, MARIO**

**RESUMEN CONCEPTUAL DEL INVESTIGADOR**

El autor clasifica a las ciencias encuadra a la contabilidad entre las ciencias políticas y sociales y hace una distinción entre “ciencia” y “arte” y expresa que en todas las ramas de la saber humano se distinguen dos aspectos:

- 1) Por el raciocinio se procura desabrir la razón de las cosas e investigar la naturaleza de los hechos;
- 2) Por la práctica se estudiaran los hechos para ser útiles a la humanidad los resultados de sus observaciones.

Analizar el saber “científico” y se distingue del saber vulgar por la seguridad de sus conclusiones.

La ciencia es, además, metódica (utiliza el método científico).

Este trabajo de Herrmann es una de las más categóricas en cuanto a su convencimiento del estado científico de la contabilidad.

---

**AUTOR**  
LATOIR PADIERNE, J.

**“CONTABILIDAD SUPERIOR. TERCERA EDICIÓN REVISADA”**

**INVESTIGADORA**  
COLAMUSSI, ROSA

**RESUMEN CONCEPTUAL DEL INVESTIGADOR**

El autor, cubano, profesor de universidades de La Habana (Cuba) y New York (USA) califica a la contabilidad como una ciencia, haciendo una distinción con la teneduría de libros que es el “arte”, la “parte mecánica”, la herramienta de que se vale la contabilidad para lograr sus fines. “La contabilidad, como las demás ciencias, tiene sus ramificaciones: la Contabilidad propiamente dicha, que es la parte constructiva; la Intervención ó Fiscalización, que es la parte analítica; y otras ramas de tanta importancia que vienen a ser verdaderas especialidades como: determinación del costo; implantación de sistemas, etc.” Relaciona la “ciencia” contable con otras ciencias: el derecho (derecho civil, mercantil, administrativo, fiscal, penal), la ciencia económica, la hacienda pública, la estadística, matemática (financiera).

La medición que utiliza es la basada en el costo (C.O.P.) definiendo la regla general de valuación en “balances corrientes” (entiéndase “inventarios de ejercicio”) como “costo o mercado, el que sea mas bajo”, expresa que la regla es universal y usada por los principales contadores profesionales del mundo, aunque admite que es defectuosa y discutida en los últimos años (la primera versión del libro es de 1937).

Menciona una “tendencia moderna” a presentar el valor de las mercaderías al precio de mercado, tomando la diferencia como una Reserva de valuación, que será reducida del activo correspondiente.

Critica el defecto de la regla costo o mercado, el mas bajo, porque aumenta "injustamente" las pérdidas de un período ("... porque si tenemos un inventario que costó \$100.000 y el mercado es de \$ 90.000, si lo tasamos en esta última cantidad, estaremos cargando a ese año \$ 10.000 de pérdida que no hemos sufrido. Una pérdida, en realidad, no existe por meras fluctuaciones del mercado, no resultando ésta hasta que sea real y positivamente vendamos la mercancía comprada. En el caso contrario, en que el mercado resulte ser \$ 100.000 y el costo \$ 90.000, la regla parece ser sólida, porque al tomar el menor \$ 90.000, se evita anticipar utilidades") (Pág.86).

Propone utilizar valores de "posible realización" (VNR) para productos estacionales (mercado transparente), citando el caso del azúcar.

Al hablar de la llave de negocios ("plusvalía por compra"), la valúa al valor pagado y como tal solo admite la adquirida. Como curiosidad, a pesar de mencionar que el banquero la descarta por completo (el valor llave), menciona que "generalmente no se amortiza, pero hay casos tan evidentes que el contador no puede dejar de recomendar su amortización.

Pensemos en los efectos de la prohibición de licores en los Estados Unidos que destruyó en un solo día el valor extrínseco de muchas industrias".

Otra curiosidad, terrenos en países de América que tienen tendencia a subir de precios, y lo mas corriente es una "apreciación de su valor", propone mandar el mayor valor a una cuenta de Reserva porque a superávit sería peligroso.

**AUTOR**  
LISDERO, ARTURO E.

“EL CONCEPTO DE BALANCE EN LA DOCTRINA CONTABLE”

**INVESTIGADOR**  
BIONDI, MARIO

**RESUMEN CONCEPTUAL DEL INVESTIGADOR:**

El autor hace suya la definición de contabilidad emitida por el autor italiano Pietro Onida que es la siguiente:

“la ciencia que tiende a conocer la vida económica de la empresa mediante los procesos de relevamiento cuantitativo o por lo menos como la ciencia de los procedimientos de relevamiento considerados en función de instrumento de conocimiento y de interpretación del fenómeno hacienda”.

Lisdero comenta las diferencias entre ciencia, técnica y arte como medio de sustentación de su adhesión a Onida.

**AUTOR**  
**LOPES DE SÁ, ANTONIO**

**“AUTONOMÍA Y CALIDAD CIENTÍFICA DE LA CONTABILIDAD”**

**INVESTIGADOR**  
**BIONDI, MARIO**

**RESUMEN CONCEPTUAL DEL INVESTIGADOR:**

Considera que la contabilidad tiene nivel científico cumpliendo los siguientes requisitos:

- 1) Tiene un contenido propio u objeto específico de estudio.
- 2) Estudia los hechos con rigor analítico.
- 3) Enuncia verdades de sentido general y permanente.
- 4) Posee observaciones, conceptos, proposiciones, hipótesis, teorías y fuentes de información; sistematizado.
- 5) Tiene tradición o historia.
- 6) Su doctrina debe estar exenta de dogmatismo.
- 7) Expresar lo comprobable.
- 8) Ofrecer explicaciones y ser útil.
- 9) Aceptar pronósticos.
- 10) Tener relaciones con otros campos del conocimiento.

El Dr. Lopes de Sá realiza estas afirmaciones que han sido refutadas por otros autores y en ellas se observa los esfuerzos realizados para enunciar este cuerpo de principios.

**AUTOR**  
MASI, VINCENZO

“PRINCIPI DI SCIENZA DELLE AZIENDE VOLUME PRIMO”

**INVESTIGADORA**  
D'ONOFRIO, PAULA

**RESUMEN CONCEPTUAL DEL INVESTIGADOR:**

El libro se estructura en tres partes: la primera se centra en definiciones de la administración. El primer capítulo el autor parte del análisis del mundo natural y social, para llevar el estudio de la empresa en el área de las ciencias sociales. El libro trata acerca del estudio de la administración y la “economía hacendal” a través de los tiempos y en relación con otras disciplinas.

La segunda parte se presentan las definiciones y clasificaciones de la empresa.

El tercer libro se dedica a la estructura de la empresa, su organización, órganos de gobierno. En esta parte también se hace un abordaje de los distintos métodos de investigación científica aplicables a la temática, así como se hace un análisis de la administración según los diversos autores.

**AUTOR**  
**MASI, VINCENZO**

**“LA RAGIONERIA COME SCIENZA DEL PATRIMONIO”**

**INVESTIGADORA**  
**D'ONOFRIO, PAULA**

**RESUMEN CONCEPTUAL DEL INVESTIGADOR:**

La obra se estructura en tres libros, el primero describe las diferentes posiciones doctrinarias relativas a: contismo, personalismo, neocontismo, contolismo y la economía hacendal.

El segundo libro se centra en el estudio de la disciplina contable, el fenómeno patrimonialista, la contabilidad como ciencia del patrimonio, como disciplina científica, como arte y su relación con otras disciplinas científicas.

En el tercer libro narra los registros históricos de la contabilidad como ciencia del patrimonio, concepto de capital y partida doble, el formalismo contable, tratando autores como Cerboni, Giovanni Rossi, Fabio Besta, para terminar dividiendo el estudio de la Contabilidad en tres grandes partes: La Estática, la Dinámica y la Manifestación del Patrimonio.

Este libro considero que puede ser un amplio aporte a la investigación.

MEJÍA SOTO, EUTEMIO  
AUTOR

“INTRODUCCIÓN AL PENSAMIENTO CONTABLE DE GARCÍA CASELLA”

INVESTIGADOR  
BIONDI, MARIO

**RESUMEN CONCEPTUAL DEL INVESTIGADOR**

Lo que distingue el conocimiento científico del empírico es el conocimiento de las relaciones y condiciones bajo las cuales los acontecimientos ocurren en relación a un determinado objeto.

La contabilidad es una ciencia, como estudio de relaciones establecido a partir de la observación del uso de su esencia o ejercicio de la riqueza.

El Dr. García Casella también explica porque razones la contabilidad no es un arte, o una técnica o una tecnología social.

**AUTOR**  
**ONIDA, PIETRO**

**“ELEMENTOS DE CONTABILIDAD. PARTICULARMENTE APLICADOS A LA EMPRESA”**  
**(“ELEMENTI DI RAGIONERIA. CON PARTICOLARI RIFERIMENTO ALL’IMPRESA”)**

**INVESTIGADORA**  
**COLAMUSSI, ROSA**

**RESUMEN CONCEPTUAL DEL INVESTIGADOR:**

En este libro el autor trata “temas” de registración contable: la partida doble, registraciones, partiendo del aporte que conforma el capital inicial de la empresa (que debe tener en cuenta el dimensionamiento, la actividad que la empresa tendrá en su operar, ¿una forma de definir el capital no financiero, en el momento inicial de la vida de un ente?), su operatoria, y, los “cortes” anuales o ejercicios, para medir / determinar los resultados.

También trata la composición y definición del costo (de compra) en empresas comerciales e industriales (costos fijos, variables, directos, indirectos). Los temas de registración son tratados con ideas sobre la contabilidad de gestión, para brindar información útil para las decisiones del ente.

A la hora de determinar el resultado del período, considera necesario tener en cuenta la desvalorización monetaria y su incidencia en la cifra de los componentes del patrimonio de la empresa.

Cuando habla de determinar resultado de un período por diferencia patrimonial, considera indispensable trabajar con una moneda homogénea (en caso de pérdidas o revalorizaciones monetarias), y, en el caso de combinaciones de negocios (“complejos económicos”) es necesario contemplarlo a la hora de determinar el resultado (por necesidad de mayor o menor capital).

**AUTOR**  
**ONIDA, PIETRO**

**LE DISCIPLINE ECONOMICO – AZIENDALE. OGGETTO E METODO**  
**(“LADISCIPLINA ECONOMICO – EMPRESARIA. OBJETO Y MÉTODO”)**

**INVESTIGADORA**  
**COLAMUSSI, ROSA**

**RESUMEN CONCEPTUAL DEL INVESTIGADOR:**

El autor hace un racconto de la contabilidad, comentando que hay escritos “contables” en Grecia y Roma Antigua, en el medioevo, anteriores al siglo 14, centrados en la actividad de entes públicos o privados (administración y registros contables de esos entes). Comenta el trabajo de Fray Luca Paciolo (“Tractatus XI particularis de computis et scripturis” incluido en su libro “Summa de Arithmetica geometría Proportioni et Proportionalità, de 1494), de Giovanni Antonio Tagliente (“Luminario de aritmética, libro doppio, , y libro Agnolo, 1525), y la evolución contable a través de autores italianos modernos y extranjeros.

Marca la evolución del objeto de la contabilidad: primero interesaba conocer el patrimonio, las tendencias modernas: el resultado y sus causas.

Define la ciencia de la “economía de las empresas” (economía haziendal): ciencia que estudia la vida económica de la empresa, ocupándose de la gestión y administración. Marca tres ramas: la doctrina de la gestión (conveniencia de la operatoria económica), de la organización (organigrama de la empresa y ordenamiento actividades) y de la contabilidad (procedimientos contables de relevamiento de datos, que permiten con ayuda de la estadística analizar fenómenos de la operatoria de la empresa, sacar conclusiones).

Se introduce en la contabilidad de gestión, al incorporar en el ámbito de la contabilidad, el control de la actividad y eficiencia de la

empresa, mediante relevamientos estadísticos que hagan posible el control permanente y rápido que los datos contables no permiten alcanzar, ya que están orientados a la determinación de resultados económico por medio de la síntesis de fin de ejercicio.

Concluye: “si es cierto que no hay ciencia sin deducción, es también cierto que no es científico aceptar una deducción sin tener suficiente datos probados por la experiencia” (se e vero che non v’ha scienza senza deduzione, e pur vero che non e scientifico accettare la deduzione senza tenere sufficiente conto dei fatti che l’esperienza mostra”).

**AUTOR**  
**ONIDA, PIETRO**

**L'AZIENDA. PRIMI PRINCIPI DI GESTIONI E DI ORGANIZZAZIONE**  
**(“LA EMPRESA. PRIMEROS PRINCIPIOS DE GESTIÓN E DI ORGANIZAICION”)**

**INVESTIGADORA**  
**COLAMUSSI, ROSA**

**RESUMEN CONCEPTUAL DEL INVESTIGADOR:**

Enfoca el concepto del ente (“l'azienda”), su naturaleza y accionar delineando una introducción a los principios de la gestión y organización en la empresa. Recuerda las tres ramas de la “economía aziendale” (igual que Zappa): la doctrina de la gestión (estudia conveniencia económica de hechos / fenómenos ocurridos, condiciones y relaciones que los provocan tanto de índole interna como externa), de la organización (estructura de la empresa y relaciones personal técnico administrativo), y la contabilidad (aspecto cuantitativo de los hechos / fenómenos que ocurren en la empresa, realizado a través de procedimientos contables: recopilación, ordenamiento, análisis y síntesis de la información).

Habla de variaciones monetarias y su incidencia en los resultados de la empresa (azienda) de producción, destaca que los mismos deben separarse de los resultados habituales (caso de empresa endeudada que “gana” por tener deudas que “pierden valor” ante la pérdida de poder adquisitivo de la moneda), y la tendencia en momentos inflacionarios a “adquirir bienes” cuyo precio se incrementa (por oferta / demanda, generada por la protección ante la pérdida valor adquisitivo de la moneda).

Y, el capital, si se mantiene a valores monetarios generaría posibilidad de repartir "utilidades" que no son tales. Hace hincapié en el estudio de estos fenómenos y depurar resultados a la hora de mostrar la rentabilidad de la empresa.

Considera un fin de la empresa de producción la obtención de beneficio. A veces ese beneficio no concuerda con un proceso de fabricación moderno, por sus costos (incidencia costos fijos en producción, y factores de mercado oferta / demanda)

En el examen de la eficiencia económica de un ente de producción, y su rentabilidad, inciden rendimientos de varios factores (maquinas, materia primas, mano de obra) que hacen al proceso. Las causas de los rendimientos y sus variaciones, "todavía no puede sustituir al criterio de conveniencia económica – empresaria".

En la lectura se nota un acercamiento al capital no financiero (capital necesario para mantener una actividad determinada, donde inciden condiciones de mercado, espacio tiempo, efectos inflación, demanda de productos).

**AUTOR**  
ONIDA, PIETRO

**“LE DIMENSIONI DEL CAPITALE DI IMPRESA. CONCENTRAZIONI.  
TRANSFORMAZIONI. VARIAZIONI DI CAPILALE”  
 (“LA DIMENSIÓN DEL CAPITAL EN LA EMPRESA”. AUMENTOS.  
TRANSFORMACIONES. VARIACIÓN DEL CAPITAL)**

**INVESTIGADORA**  
COLAMUSSI, ROSA

**RESUMEN CONCEPTUAL DEL INVESTIGADOR:**

No se encuentra definido el concepto de contabilidad en esta obra.

El autor analiza el capital de las empresas. Resalta la necesidad de tener en cuenta todos los factores que hacen al desarrollo de una empresa en su cuantía: efectos de la productividad, formas de manufactura manual ó en serie, posibilidades de transformar costos fijos en variables ó a la inversa. Enfatiza en que la determinación del capital es algo complejo, depende de la actividad, lugar donde se desarrolle (“espacio / tiempo”), momento, múltiples factores internos y externos que inciden en su determinación.

Y, a la hora de determinar los resultados de un período (“resultado de un balance ordinario de ejercicio”) es imprescindible contar con un capital adecuado.

De esta lectura, parecería extraerse la definición de un capital necesario (capital no financiero, físico u operativo), de acuerdo a la actividad de la empresa, a su estructura, a su volumen.

Resalta la lectura la dificultad de comparar resultados de una empresa que recién se inicia con otra que tiene una trayectoria en el mercado ("conocimiento de los directores, calidad de los productos,..." referencia al intangible), ó de empresas en zonas distintas, ó con medios de producción distintos, la forma en que se financian, otras variables que inciden en la determinación de resultados, considera esos factores deben analizarse en el resultado del periodo a efectos de lograr comparar resultados entre empresas.

Trata el caso de agrupamientos (reducción de costos, economía de escala), fusiones, escisiones, transformaciones de empresas y como inciden estos aspectos en la estructura económico financiera de la empresa

---

**AUTOR**  
**PALLE, HANSEN**

**“MANUAL DE CONTABILIDAD. SEGUNDA EDICIÓN”**

**COLAMUSSI, ROSA**  
**INVESTIGADORA**

**RESUMEN CONCEPTUAL DEL INVESTIGADOR:**

Trata temas de registración contable y medición. Define un doble objetivo de la contabilidad, brindar información del pasado (recopilados a través de los estados contables), y proporcionar información para proyectar información. No califica a la contabilidad pero al definirla como proporcionadora de datos, parecería la considera una técnica, un medio para llegar a un fin.

Trata el tema “cambios en el valor del dinero” (precios de mercaderías que suben o bajan fuertemente), recomienda utilizar procedimientos de valoración distintos a los nominales. (Pág.324). A través de un ejemplo, resalta el concepto de “capital no financiero”, argumentando que en el primer año el capital de la empresa le permitía comprar 10 unidades de mercadería y en el segundo solamente 5 unidades.

Concluye “que el error fue no retener del superávit del primer ejercicio el importe necesario para asegurar el poder adquisitivo del capital propio. Los procedimientos que pueden emplearse para el cálculo de los importes que deben retenerse constituyen los problemas centrales en relación con los principios realistas de valoración”.

Los métodos están definidos a partir Pág. 329. Mas adelante agrega “los criterios realistas de valoración, sin embargo, no reconocen la

existencia de una ganancia antes que el poder adquisitivo del capital propio – es decir, la capacidad económica de la empresa – se haya asegurado. En el ejemplo elegido, en el que la existencia de mercadería es financiada exclusivamente con el capital propio y en el que la existencia permanece inalterada cuantitativamente, la ganancia bruta debe ser la diferencia entre el precio de venta y el de reposición de las mercaderías vendidas.

En un párrafo siguiente se explicará la importancia que tienen las condición es de financiación y el volumen de la existencia de mercancías en las posibilidades para mantener la capacidad económica”.

Cita al profesor Schmidt de Francfort (“Die organishe Tageswertbilanz”) que trató bastante el tema (“De acuerdo con las doctrinas orgánicas del balance se distinguirá, pues, expresamente entre el beneficio comercial verdadero y los beneficios y pérdidas ocasionados por fluctuaciones en los precios del día, y bien entendido que no solamente en cuanto a la existencia de mercancías se refiere, sino también en lo que concierne a las mercancías vendidas. De modo que, al realizar una venta, se debe en cada caso aclarar cual es el precio de reposición de las mercancías en dicho momento y anotar entonces, en una cuenta especial e regularización, la diferencia entre el precio de adquisición y el de reposición”).

Cuando propone utilización valores de mercado en bienes mercado transparente en existencia, califica resultado como “no realizado”.

---

**AUTOR**  
**PATON, W.A.**

**“MANUAL DEL CONTADOR – PRIMERA REIMPRESIÓN”**

**INVESTIGADORA**  
**COLAMUSSI, ROSA**

**RESUMEN CONCEPTUAL DEL INVESTIGADOR**

“Interés sobre la inversión”: define el interés sobre el capital propio, expresa argumentos positivos recogidos por trabajos sobre el tema valores corrientes y por nuestras normas contables desde las más antiguas (Pág. 1193) (“los expone Scovell en su libro “Interest as a Cost” siguiendo los lineamientos indicados por las siguientes proposiciones: 1.

La inclusión del interés en los gastos de operación produce como resultado una cifra de ganancias neta más racional y significativa porque el interés representa un verdadero costo de producción, 2. La inclusión del interés en los costos detallados de operación es esencial para que la dirección de la empresa pueda hacer comparaciones y formular juicios.

Scovell defiende la primera proposición principalmente basándose en la teoría económica. Indica que en realidad todos los economistas están de acuerdo en que interés puro, esto es, la recompensa a los que aportan el capital como tal capital, es un costo de producción que influye sobre el precio. Indica asimismo que considerar el interés sobre los fondos tomados en préstamo como un gasto, sin incluir ninguna asignación por concepto de interés al capital invertido por los dueños de la empresa, como hacen algunas veces los contadores, carece de lógica, puesto que tanto influye el uno como el otro en el costo que afecta el precio. Scovell pone de manifiesto que para el director asalariado, cuya opinión adquiere cada mayor importancia, no existe ninguna distinción entre el capital aportado por los dueños de la empresa y el adquirido por otros medios.

Llama también la atención Scovell, sobre el hecho de que capitalizar el interés durante la construcción y negarse a reconocerlo como gasto durante la operación, carece de lógica.

La segunda proposición puede defenderse detalladamente con gran variedad de argumentos y ejemplos.

No obstante, puede decirse que todo el asunto se refiere a la cuestión siguiente: ¿puede la gerencia fijar la eficiencia relativa de una máquina, un procedimiento, un departamento, una fábrica o una empresa, sin incluir en los cargos de operación de la misma una asignación por concepto de interés al capital puesto en juego? Los que defienden la inclusión del interés afirma que esto no puede hacerse”.

Y también argumentos negativos que se sintetizan en la función de la contabilidad como mostrar información desde el punto de vista de una determinada persona o entidad mercantil, y sería confuso agregar a los gastos una asignación (interés) que no se disfruta.

Define como calcular el interés: cual es la tasa, cual el capital base, cuales serían las registraciones (interés cargado a costos ó reserva de intereses) Menciona (pág.1172) “costumbre de hacer inventarios a base costo de reposición implica el reconocimiento de **ganancias no realizadas por la venta**, cuando los precios han subido y de pérdidas cuando han bajado. Esta costumbre no se ha extendido mucho y se opone a ella la mayoría de los contadores”. Menciona como excepción los materiales de tipo standard muy sensible a variaciones del mercado (mercado transparente?). Mas adelante reconoce que en los últimos 20 años, se utiliza regla “costo o mercado, el menor”, lo cual reconoce como conservadora porque impide el reconocimiento de ganancias no realizadas (hay criticas a favor y en contra de esta regla por Hatfield “Accounting-Its Principles and Problems”, Esquerre “Accounting.

Se ubica en Corriente Ortodoxa Pura.  
No define a la contabilidad.

**AUTOR**  
**QUESNOT, L.**

**“ADMINISTRACIÓN FINANCIERA (MÉTODOS CONTABLES Y BALANCES)”**

**INVESTIGADOR**  
**BIONDI, MARIO**

**RESUMEN CONCEPTUAL DEL INVESTIGADOR:**

Dice Quesnot que se ha definido a la contabilidad como la ciencia de las cuentas. Agrega Quesnot que, la contabilidad es un simple conjunto de métodos y que no puede pretender elaborarse el rango de ciencia.

Define a la contabilidad como el arte de imaginar, de llevar y utilizar sistemas de cuentas que responden a un objetivo previamente definido.

Agrega que la contabilidad es el arte de la invención por crear métodos muy diversos.

Quesnot muestra en sus comentarios su carácter de inspector general de hacienda de Francia y sin proponérselo minimiza el concepto básico de la contabilidad.

**AUTOR**  
**ZEFF, STEPHEN A.**

**“LA EVOLUCIÓN DE LA TEORÍA CONTABLE: LA INVESTIGACIÓN EMPÍRICA”**

**INVESTIGADOR**  
**GIL, JORGE MANUEL**

**RESUMEN CONCEPTUAL DEL INVESTIGADOR:**

- I. Introducción.
- II. La Escuela de la ganancia líquida y realizada.
- III. Influencia de la ley.
- IV. La Escuela de la utilidad para la toma de decisiones.
- V. Aparición de la investigación empírica.
- VI. Investigación del comportamiento.
  - a) Divulgación adecuada de los estados contables.
  - b) La utilidad de los datos contenidos en los estados contables.
  - c) Actitudes en relación con las prácticas que se exponen en los estados contables.
  - d) Decisiones de usuarios influenciadas por la importancia de las cifras de los estados contables.
- VII. La investigación del impacto de la información en los mercados de capitales.
- VIII. Resultados de la investigación empírica.
- IX. Consecuencias económicas: una dimensión controvertible.
- X. Conclusiones.

El autor, en ese momento presidente de la American Accounting Association, plantea los avances de la investigación empírica multidisciplinaria y sus ventajas respecto de la investigación a prior de base jurídica.

Distingue la investigación basada en los procesos decisorios de la investigación de la regulación, que considera saturada. Advierte sobre la escisión entre investigadores y profesionales que emerge de una visión más académica de la contabilidad. Adhiere a las teorías normativas en Contabilidad que reconozcan hipótesis más realistas y a Dopuch "la forma tradicional de teorizar a muerto".

Considero que –al margen del tiempo transcurrido– es un buen artículo para comprender desde la mirada de un regulador los límites y posibilidad de la investigación empírica.

#### 4. BIBLIOGRAFÍA

AUTOR	TÍTULO DEL TRABAJO INVESTIGADO	EDICIÓN
AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION	"Statement On Accounting Theory And Theory Acceptance"	"Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance", 1977. Traducción: Carlos Luis García Casella, y Rodríguez de Ramírez, María del Carmen 1995
ARÉVALO, ALBERTO	Elementos de la Contabilidad General	Editorial Selección Contable –1956
BATARDÓN, LEÓN	Inventarios y Balances, Estudio Jurídico y Contable.	Editorial Labor Argentina – 1944 (1ra. edición 1929)

BELLINI, CLITOFONTE	Ragioneria Generale (Trattato Elementale).	Ulrico Hoepli, editore milano 1914
BÉRTORA, HECTOR RAÚL	Temas Contables y Financieros	Ediciones Macchi – Buenos Aires - 1969
BÉRTORA, HECTOR RAÚL	Llave de Negocio	R. Calabrese, Editor – Buenos Aires -1951
CERBONI, GIUSEPPE	Enciclopedia Di Amministrazioni Industria E Commercio	(Dirigida por Cerboni).Editada por Dottor Francesco Vallardi. Biblioteca - Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires - 1927
DELLA PENNA, FRANCESCO	I Fondamenti Della Ragioneria	Studio editoriale moderno (Catania 1937)
FILIPPINI, JULIO NORBERTO	"La contabilidad y la inflación" (dentro revista "Escritos Contables")	Universidad Nacional del Sur – Gabinete de Práctica Contable – Septiembre 1970 (Reimpresión)

GARCÍA CASELLA, CARLOS LUIS Y RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, MARÍA DEL CARMEN	Elementos para una Teoría General de la Contabilidad	Ed. La Ley . Argentina 2001
GÓMEZ VILLEGAS, MAURICIO	Revista Contaduría, "Breve introducción al estado del arte de la orientación en la disciplina contable"	Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia, Nro.45, 113-132, jul-dic 2004
HERRMANN JR., FEDERICO	Organización Económica y Financiera de las Empresas Industriales	Selección Contable - 1946
HERRMAN JR., FEDERICO	Contabilidad Científica Superior.	Traducción de Berndino J. Rodríguez Casal. Editorial Selección Contable - 1949
LATOUR PADIERNE, J	Contabilidad Superior. Tercera Edición Revisada.	Selección Contable S.A. - Argentina - 1944 (Dos primeras ediciones publicadas en La Habana, Cuba en 1937 y 1938)
LISDERO, ARTURO E.	El Concepto de Balance en la Doctrina Contable.	Ediciones Macchi 1973

LOPES DE SÁ, ANTONIO	Autonomía Y Calidad Científica De La Contabilidad. (Artículo).	Revista de la Facultad de Contaduría Pública -UNAB – N°17.
MASI, VINCENZO	Principi Di Scienza Delle Aziende Volume Primo	Padova Cedam-Casa Editrice Dott. A. Milani 1946. Italia
MASI, VINCENZO	La Ragioneria Come Scienza Del Patrimonio	Padova Cedam-Casa Editrice Dott. A. Milani 1943. Italia
MEJÍA SOTO, EUTEMIO	Introducción al Pensamiento Contable de García Casella	Fidesc – Colombia 2011
ONIDA, PIETRO	“Elementos de contabilidad. Particularmente aplicados a la empresa” (“Elementi di ragioneria. Con particolari riferimento all’impresa”)	Dott. A. Giuffré - Editore – 1951
ONIDA, PIETRO	Le discipline economico – aziendale. Oggetto e Metodo (“La disciplina económico – empresaria. Objeto y método”)	Dott. A. Giuffré - Editore – 1951 (2da. edición revisada) - 1ra. edición 1947.
ONIDA, PIETRO	L’azienda. Primi principi di gestioni e di organizzazione (“La empresa. Primeros principios de gestión e di organizaicion).	Dott. Antonino Giuffre – Editore – Milano – Italia –1954

ONIDA, PIETRO	Le dimensioni del capitale di impresa. Concentrazioni. Transformazioni. Variazioni di capitale. ("La dimensión del capital en la empresa". Aumentos. Transformaciones. Variación del capital).	Dott. Antonino Giuffre – Editore – Milano – Italia – 2da. Edición – 1944 (1ra. edición 1939)
PALLE, HANSEN	Manual de Contabilidad. Segunda Edición	Aguilar – Madrid, España- 1961
PATON, W.A	Manual del Contador – Primera reimpresión	U.T.E.H.A. – México - 1947
QUESNOT, L.	Administración Financiera (Métodos Contables y Balances).	Traducción 4º edición francesa por Agustín Vicente Gella. Editorial Labor - 1947
ZEFF, STEPHEN A.	Artículo de la revista Contaduría: "La evolución de la teoría contable: la investigación empírica".	Universidad de Antioquia, Colombia, Nro. 6, año 1985.

