



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



Conceptos epistemológicos en contabilidad

González Bravo, Lucio

1984

Cita APA:

González Bravo, L. (1984). Conceptos epistemológicos en contabilidad. Buenos Aires: s.e.

Este documento forma parte de la colección de tesis doctorales de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios".
Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

TESIS
B.40
G4

ORIGINAL

INCORPORADO

"TESIS DOCTORAL"

Gr. 1501
1095

Título: **CONCEPTOS EPISTEMOLOGICOS EN CONTABILIDAD**

Autor: **LUCIO GONZALEZ BRAVO**

Domiciliado en Conesa 2795, piso 3^{ro.}, dept. "C" – (1428) Capital Federal

Número de Registro: **61.370**

Noviembre de 1984

Universidad de Buenos Aires

Facultad de Ciencias Económicas

Consejero de Tesis: **Sr. Dr. Héctor Raúl Bértora**

B.40

INCORPORADO

ORIGINAL

CAPITULO I – Conceptos de Metodología Científica en la Doctrina Contable

A. Introducción.	1
B. Conceptos de metodología científica aplicados por la Corriente Renovadora	5
C. Análisis	8
D. Conclusión	13

CAPITULO II – Objetividad y Contabilidad

A. Introducción.	14
B. La objetividad contable.	15
C. La objetividad científica	17
D. Propuesta	18

CAPITULO III – Medición y Contabilidad

A. Introducción.	20
B. Exigencias tradicionales a la contabilidad en cuanto sistema de medición.	21
C. Características básicas de la medición en la contabilidad	23
D. Conclusión	27

CAPITULO IV – Un tema Central en Contabilidad

A. Premisas provisorias	28
B. Destinatarios de la información contable	29
C. Criterios compartidos de valuación	30
E. Propuesta	33

CAPITULO V – Los Sistemas Formales en la Contabilidad

A. Introducción.	34
B. Sistemas formales contables	37
C. Consideraciones sobre los sistemas formales propuestos	44

BIBLIOGRAFIA	46
-------------------------------	----

ABREVIATURAS	47
-------------------------------	----

CAPITULO I

CONCEPTOS DE METODOLOGIA CIENTIFICA EN LA DOCTRINA CONTABLE

A – INTRODUCCION

Es conocido que una de las consecuencias de la crisis económica ocurrida durante 1929 en EE.UU. de Norteamérica, fue la propuesta realizada por un conjunto de profesionales y empresarios de ese país para establecer reglas --compartidas por ellos-- para aplicar cuando los Contadores Públicos opinaran técnicamente sobre Estados contables. Es que numerosas e importantes empresas que sufrieron la crisis bursátil de ese año, mostraron situaciones económico-financieras positivas en sus balances, y éstos estaban refrendados por dichos profesionales.

Así, durante los años transcurridos entre 1932 y 1934, el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA) y la Bolsa de Valores de Nueva York dan origen a los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA).

La Junta de Principios Contables del AICPA emitía Opiniones que difundía mediante boletines de investigación (Accounting Research Bulletins), consideradas PCGA aunque se reconocían integrantes de éstos a otras fuentes de opinión.

Esta Junta emitió el Pronunciamiento N° 4 en el que estableció que se debía considerar fuente de los PCGA: las Opiniones de la Junta de Principios Contables y los Boletines de Investigación Contable del AICPA, los pronunciamientos de la Comisión de Valores y Bolsas, las prácticas contables, las publicaciones de organizaciones profesionales y encuestas sobre prácticas predominantes, y los textos de contabilidad que evidencien consenso en varios autores (LOPEZ SANTIAGO, H., 1974).

También en nuestro país se adoptan los P.C.G.A., según Lazzati se considera fuente de los mismos a los pronunciamientos de las Asambleas Nacionales de graduados en Ciencias Económicas, los dictámenes del Instituto Técnico de Contadores Públicos, ciertas disposiciones legales como las leyes 19 742 y 19 550, las disposiciones de la Inspección General de Personas Jurídicas, la Bolsa de Comercio, la Superintendencia de Seguros, etc, la doctrina, la práctica evidenciada por los estados contables de publicación y las interpretaciones de quienes dictaminan dichos estados (LAZZATI, S.C., 1977). A las que habría que agregar las Resoluciones N°s 183/79 y 148/81 del C.P.C.E. de la C.F., las Resoluciones Técnicas del C.E.C. y T. de la F.A.C.P.C.E., las Normas Contables, para Entidades Financieras dictadas por el B.C.R.A. y la Resolución N° 59 de la C.N.V.

Pero importa puntualizar que la validez de los P.C.G.A. es seriamente cuestionada, cuenta de ello dan las siguientes referencias.

Argentina presenta a la VI C.I.C. (Nueva York, 1962) un trabajo titulado "Principios y Normas mínimas técnico-contables para la preparación de los estados financieros, con indicaciones acerca de su forma y contenido y sobre los dictámenes que respecto de los mismos emitan los profesionales", basado en tesis presentadas juntamente con Chile a la IV C.I.C. (Santiago, 1957)

La VI Asamblea Nacional de C. de G. en C.E. (1962) emite una recomendación titulada

“Normas Mínimas para la Confección de Estados Contables”. Esta sirve como antecedente para otra norma aprobada en la VII C.I.C. (Mar del Plata, 1965).

Tal recomendación es aprobada por la VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas (Avellaneda, 1969) con el título “Principios y Normas técnico-contables generalmente aceptados para la preparación de estados financieros”.

“Mientras tanto, hacia fines de 1963, Bertora, de regreso de los EE.UU., escribe un artículo (BERTORA, H.R., 1963) que puede señalarse como el primero que inicia la corriente revisionista, basado en los estudios realizados por Robert Sprouse y Maurice Moonitz (MOONITZ, M., 1961 y SPROUSE, R., 1962). En el segundo semestre de 1962, en una conferencia con debate libre dada en la Universidad de Stanford, Sprouse se pronuncia en favor de pautas de valuación que son contrarias a las ideas ortodoxas basadas en el conservadorismo, Bertora asiste a la misma e inicia el debate sobre el ‘grupo tentativo de principios’. Esta discusión lo lleva a solicitar posteriormente una entrevista con el doctor Maurice Moonitz, la que tiene lugar en diciembre del mismo año en la sede del AICPA. Bertora entiende que la discusión le fue muy útil pues percibió que algunas cuestiones se debatían, todavía, en función de puntos de vista subjetivos.

El citado artículo de Bertora sostiene que ente, empresa en marcha, intercambio, moneda de cuenta, período de tiempo y lugar son: “. . . conceptos que preexisten a la contabilidad y que coexisten con entera independencia, pero sirviendo a la vez de base y fundamento de su existencia” (DEALECSANDRIS, R. P. y SANCHEZ BROT, L. E., pág. 195). En la citada Asamblea Nacional no se aprobó, pero sí se giró al I.T.C.P. como “un aporte interesante para el estudio del tema” un trabajo de Ricardo P. Dealecsandris y Hugo Luppi titulado “Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y una posible unificación de criterios en el orden internacional”, que cuestiona dichos principios de alguna manera. Ya entonces clasificaban a los mismos en tres grupos: presupuestos de hecho o de derecho, características de la información y criterios contables básicos. Y fundamentaban básicamente que el concepto de ganancia realizada es el único que se justifica como P.C.G.A.

Sobre este tema es fundamental el “Ensayo conceptual sobre el concepto de ganancia realizada” de William L. Chapman, Enrique Bocardi y Héctor Chyrikins, presentado como comunicación técnica a la VIII C.I.C. (Caracas, 1967).

Sin pretender citar cada uno de los trabajos presentados ni mencionar todas las conferencias, asambleas y congresos que siguieron, conviene continuar con las referencias, pues se verá cómo si bien los P.C.G.A. continúan en vigencia, son seriamente cuestionados por un importante espectro de la doctrina.

Santiago C. Lazzati, presenta una comunicación técnica titulada “Los principios contables” a la IX C.I.C. (Bogotá, 1970), en la que si bien se muestra partidario del principio “equidad”, fundamenta un nuevo encuadre para los “principios” en tres categorías: presupuestos originados en el medio, condiciones generales que debe reunir la información y criterios específicos. Esta, como la clasificación antes citada de Luppi y Dealecsandris, no se agota como tal y ambas son, en mayor o menor grado, cuestionamientos a los P.C.G.A.

Siguiendo con la comunicación de Lazzati, en la misma también analiza el problema moneda de cuenta y poder adquisitivo, manifestándose en contra el costo histórico aunque no acepta la idea de mantener un capital de cierta capacidad económica como pauta para medir la

ganancia, proponiendo el costo de reposición. También analiza la atribución de ingresos a cada período y la imputación de costos contra ingresos, plantea que el costo no es la hipótesis sino la tesis y que el mismo es función de aspectos básicos de valuación como la unidad de medida, la medición del capital y del resultado y la distribución de éste entre los ejercicios.

A la VIII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas (Bahía Blanca, 1971) se presentan tres trabajos: una comunicación técnica de Carlos A. Raimondi titulada “El principio contable de devengamiento” (que es la reelaboración de un trabajo del mismo autor presentado a la IX C.I.C. – Bogotá, 1970) en la que sostiene que el principio de devengamiento debe considerarse como principio básico; y dos trabajos de Arturo E. Lisdero llamados “Un análisis crítico de los principios contables generalmente aceptados” y “Los fundamentos teóricos de los principios contables generalmente aceptados” en los que critica la gestación empírica de los principios, y se muestra en desacuerdo con el de “equidad”, proponiendo que se estudien los principios con un enfoque teórico; también declara que el único objetivo de los Estados Contables es la determinación del resultado del período, plantea al “valor económico” como base de valor contable del activo y valuar el pasivo “basándose en hechos futuros”.

En 1972 en la X C.I.C. realizada en Punta del Este, se aprueba una recomendación sobre una “revisión integral” de los P.C.G.A. surgidos de la VII Conferencia.

En 1973 en la VII Jornadas Rioplatenses de Ciencias Económicas (Piriápolis) se propone redefinir el concepto de Contabilidad a partir de una “investigación” basada en una “metodología científica”. A similares conclusiones se arriba en VIII Jornada (Mendoza, 1976).

En 1974 en el I Congreso Nacional para Profesionales en Ciencias Económicas organizados por la F.A.C.P.C.E. (Mar del Plata, 1974) se trató el tema “Principios de Contabilidad” y su replanteo. Lo mismo ocurrió en el II Congreso (Mendoza, 1978).

En 1974 en la XI C.I.C. (San Juan de Puerto Rico) se vuelven a aprobar pautas para una revisión de los “principios”, a partir de una “redefinición de objetivos y del concepto de Contabilidad” y aplicando investigación con metodología científica.

En la XII C.I.C. (Vancouver, 1977) se encomienda a la Argentina, entre otros temas, generar propuestas concretas sobre “Objetivos específicos de la información contable”, definiendo el concepto de ganancia y criterios de valuación, desarrollando métodos simplificados para la reexpresión contable y debiendo “revisar las normas técnico-contables” aprobadas por la VII C.I.C.

Con lo expuesto, puede plantearse:

- a) que los P.C.G.A. no pueden ser considerados un “paradigma” indiscutido, en la doctrina contable.
- b) la emisión de los P.C.G.A. tiene su origen en la escuela contable anglo-sajona, y no en la europeo-continental.
- c) referido a la validez y cuestionamiento de los P.C.G.A. coexisten en nuestro país, dos corrientes doctrinarias, conocidas como Tradicional o Conservadora u Ortodoxa, una y como Renovadora o Progresista o “Revisionista” o Nueva Contabilidad, la otra. La primera se caracteriza por reconocer como válidos a los P.C.G.A., aunque admite que es necesario introducirles modificaciones para corregir los problemas de aplicación, que los mismos tienen. La segunda cuestiona a los P.C.G.A., tanto por su validez intrínseca cuanto por los problemas que evidencian en su aplicación, planteando alternativas para cambiar-

los.

Lo relevante para esta tesis, es constituido por el hecho de que un importante grupo de integrantes de la corriente Renovadora basó su propuesta de cambio de la P.C.G.A. en conceptos de metodología científica.

Los conceptos teóricos (Teoría) son el sustento o basamento de un conjunto de reglas o normas de aplicación (Técnica), éstas rigen a la utilización (Práctica) de la contabilidad.

La Teoría es generada a partir de ideas desarrolladas por estudiosos de la disciplina contable, mediante su actividad de investigadores y/o docentes y/o autores de bibliografía, artículos, etc. Naturalmente, los mismos toman posiciones ante los diversos temas constitutivos del complejo tejido de la contabilidad, y al hacerlo es frecuente que arriben a situaciones no coincidentes y, en algunos casos, opuestas. Estas posturas constituyen las antes mencionadas, corrientes doctrinarias

No resulta sencillo determinar el momento ni el país, o los momentos y países, en que se gestan y desarrollan estas corrientes. Razón por la cual este estudio se limita a lo ocurrido en la República Argentina.

La influencia de la corriente tradicional se evidencia en normas como la Resolución 1/73 de la Inspección General de Personas Jurídicas (de Justicia), mientras que la de la corriente renovadora inspiró la generación de obras como las 183/79 y 148/81 del C.P.C.E. de la C.F. o la N° 59 de la Comisión Nacional de Valores. Lo cual no implica que la normativa contable no tenga otras fuentes, las que no tienen una relación tan directa con las doctrinas citadas. Tales casos son los de la Ley 19.742 y los llamados revalúos técnicos, por sólo citar dos ejemplos.

Resumiendo, es evidente la influencia –o relación– de la Teoría en la Técnica, y de ésta en la Práctica contable.

Sin embargo, resulta que:

- a) la Teoría, es determinada en gran medida por la doctrina.
- b) parte de los estudiosos de una de las doctrinas justificó su enfoque en conceptos de Metodología Científica, como se demostrará en este capítulo.

Entonces, la influencia –o relación– también puede plantearse como de conceptos de Metodología Científica sobre la Teoría, de ésta en la Técnica y de ésta en la Práctica contable.

Expresado de otra forma, este enfoque abandona la estructura:

Teoría \rightarrow Técnica \rightarrow Práctica

para justificar la existencia de la siguiente:

Metodología Científica \rightarrow Teoría \rightarrow Técnica \rightarrow Práctica

El presente capítulo demostrará la existencia de esta estructura, en la problemática contable en nuestro país (*).

(*) Fuera de nuestro país, se aplican conceptos de Metodología Científica en el estudio de la contabilidad, básicamente para estudiar aspectos particulares, como para tratar de axiomatizar el lenguaje formal que pueda tener. Entre otros, pueden citarse por la relevancia de sus estudios a: A. Calafell Castelló, L. Cañibano, M. García García, Y. Ijiri, R. Mattessich, M. Moonitz, P. Onida, S. Saito, E. Schmalenbach, R. T. Sprouse y G. Zappa.

B – CONCEPTOS DE METODOLOGIA CIENTIFICA APLICADOS POR LA CORRIENTE RENOVADORA

Es necesaria una aclaración: sólo una parte de integrantes de la corriente renovadora aplicó explícitamente conceptos de Metodología Científica, y es a los mismos —o a su vasta obra— que se hará referencia en adelante. Hay una clasificación de autores en las distintas corrientes doctrinarias (cfr. DEALECSANDRIS, op. cit., pág. 217 a 219).

Interesará inventariar, y analizar críticamente, los conceptos de Metodología Científica utilizados por parte de la corriente renovadora. Estos conceptos se aplicaron en dos esquemas de trabajo, o investigación, fundamentales:

- 1) la crítica a la formulación de los P.C.G.A. y a la corriente tradicional.
- 2) un plan de investigación para replantear aquellos fundamentos de la contabilidad relacionando con los P.C.G.A.

La corriente renovadora opina que la doctrina anglo-sajona contable se estructuró sobre “bases prácticas y carentes de fundamento científico”, lo que consideran criticable. (FORTINI, H.L. y otros, 1980, págs. 25 y 27). [1]

También atribuyen a esta corriente doctrinaria, haber trabajado sobre la base del método “inductivo por motivos intuitivos y no racionales”. Considerando que ello puede ser válido en el análisis o primer paso para llegar al conocimiento de la verdad, pero que no llegaron al “proceso de síntesis” —que atribuyen al método deductivo— que permite validar las conclusiones del primer paso, a “través de la prueba” (ibid. págs. 26, 27 y 36). Y destacan que la evolución experimentada por la teoría contable permite, determinar nuevos principios, sobre la base de métodos deductivos (DEALECSANDRIS, R. P. y LUPPI H.A., págs. 1013 y 1015). [2]

Consideraron impropio que el Consenso (entre empresarios y contadores de E.E.UU. de Norteamérica, después de la crisis de 1929) sirviera para considerar “generalmente aceptados” a los principios contables, pues veían al mismo como una apelación al “principio de autoridad” y no una “verificación objetiva” y aclararon que el consenso no es un criterio científico (FORTINI, op. cit., pág. 26). [3]

Al observar que las discusiones de “problemas medulares y generales de la contabilidad” no arribaban a acuerdos que se cristalizaran en “enunciados con carácter de leyes o principios generales”, complicándose los pronunciamientos doctrinarios en nuevas discusiones —las que en ciertos casos relacionaban con “intereses sectoriales y aún particulares”— (ibid, pág. 27), cuestionan obviamente que no se haya logrado basar la contabilidad en enunciados legaliformes propios. [4]

Imputan, también, a la corriente anglo-sajona no haber atacado con fortuna problemas centrales de la disciplina contable al no definir el concepto de Ganancia o hacerlo con definiciones de carácter “circular” (ibid, pág. 27). [5]

Cuestionan —con fundamentación poco clara, cuando menos— la utilización del término “principio” en la designación P.C.G.A. [6]

Las críticas puntualizadas, la corriente renovadora las realiza basándose en criterios epistemológicos de los que a continuación se citarán los principales. Estos también sirvieron de apoyo al plan de investigación que encararon para replantear la contabilidad. Dichos criterios son:

— que la ciencia es un saber crítico (no ingenuo) basado en el pensamiento reflexivo y constituye un sistema de conocimientos objetivos (válidos para todos).

— que la idea de ciencia exige: fundamentación (o sea no admitir nada porque sí) y sistematización, entendiéndose por tal al ordenamiento lógico de los conocimientos.

— que la ciencia constituye un saber puramente teórico, o sea que busca el saber por el saber mismo independientemente de cualquier aplicación. [8]

— que las ciencias se dividen en formales y fácticas. [9]

— que en las ciencias fácticas sus enunciados se verifican por la experiencia (en forma empírica) y que la verdad consiste en la concordancia del enunciado con la realidad. [10]

— clasifican a las ciencias fácticas en ciencias de la Naturaleza (Física, Química, etc) y del Hombre (Sociología, Historia, Economía, etc.), es decir las clasifican por su objeto. [11]

— al definir el campo de aplicación práctica de la ciencia como nulo, entienden a la Técnica con un sentido eminentemente práctico u operacional, llamándolo a éste “ciencia práctica”. [12]

— que la contabilidad se ubica en una “zona gris” entre la Ciencia y la Técnica, y que por lo tanto la “contabilidad no es una ciencia”. [13]

Lo puntualizado puede confrontarse en Fortini, Op. cit., págs. 45 a 47.

Otros integrantes de la corriente renovadora, reconocieron a la misma como “revisionista y científica” (DEALECSANDRIS, R.P. y SANCHEZ BROT, L.E., T. VI, pág. 195). [14]

Es entonces que este importante grupo de estudiosos de la corriente renovadora, basados en los citados conceptos epistémicos y como solución a los problemas de la contabilidad que puntualizan al criticar a la tarea desarrollada por la corriente anglosajona, se proponen un plan de investigación.

Entienden que aplican “metodología científica” al implementar dicho plan de investigación (FORTINI, op. cit. pág. 44). También que este plan responde al “método deductivo” (ibid, pág. 36). [15]

Tanto la primer formulación del plan (LOPEZ SANTIZO, H., 1974, págs. 36 y 37), como la segunda (FORTINI, op. cit., pág. 34) son muy similares y pueden resumirse como sigue: [16]

- a) Caracterización provisoria sobre qué es la Contabilidad, qué son los estados contables y qué objetivos tienen.
- b) Ubicación de la contabilidad en el marco de las ciencias.
- c) Definición semántica de ciertos términos utilizados en la Contabilidad.
- d) Determinación de las cualidades que reúne, o debe reunir la contabilidad en cuanto es sistema de información.
- e) Derivar de la Economía (y de la Administración) el concepto de ganancia.
- f) En base a los pasos anteriores enunciar qué es la contabilidad (que hace, de qué se vale, etc.), definir sus fundamentos teóricos y reglas. Y derivar de éstos aspectos específicos.

Como resultado de la tarea desarrollada bajo este plan de investigación, arribaron, entre otras, a las siguientes conclusiones:

— la contabilidad es una disciplina técnica que posee un conjunto de procedimientos, bien definidos, transmisibles y objetivos, fundados en un conocimiento científico y que están destinados ser útiles (BIONDI, M. y otros, T. VI, pág. 345). [17]

— Ganancia (o beneficio o aumento de la riqueza) es la diferencia entre el valor de los pro-

ductos o servicios vendidos y los costos de oportunidad de los correspondientes insumos. Estos últimos pueden estar determinados, en algunos casos, por valores de reposición (*ibid*, págs. 359 y 361; FORTINI, op. cit. y págs. 104, 112 y sgtes. y 136). [18]

– La definición de ganancia en contabilidad debe relacionarse con el concepto de ganancia en economía, este es el aumento de la riqueza o la diferencia entre lo producido por una actividad y el costo de lo producido. Y como los economistas generalmente emplean el costo de oportunidad, beneficio económico es igual a lo producido por una actividad menos el correspondiente costo de oportunidad. [19]

– Costo de oportunidad es la merma de beneficio por no adoptar la mejor alternativa de utilización de los factores de producción. [20]

– Costo de oportunidad comprende erogaciones explícitas e implícitas, éstas son las que corresponden al uso de recursos propios por los que no se erogó. [21]

– El capital propio tiene un costo de oportunidad, éste sería el interés del capital propio. [22]

– Los recursos del ente deben valuarse en su costo de oportunidad. O a costo de reposición. [23]

Estos últimos cinco puntos pueden confrontarse en FORTINI, H.L. y otros, IIº C.N.P.C.E.. – F.A.C.P.C.E., 1980.

En trabajos posteriores se profundiza y mejora este nuevo enfoque, sin embargo las propuestas básicas se mantuvieron sin modificaciones sustanciales.

La referencia a las obras de H. L. Fortini, H. López Santiso y otros hecha hasta aquí, se debe a que los mismos intervinieron en los grupos de investigación en distintos ámbitos desde que se originó la corriente doctrinaria y en dichas obras está representada suficientemente la actividad desarrollada por esta corriente, en cuanto a los aspectos de metodología científica que utilizaron e interesan para esta tesis.

C – ANALISIS

En el punto B. se desarrolló el conjunto de opiniones y conceptos —con contenido epistemológico— sostenidos por un grupo de estudiosos pertenecientes a la corriente renovadora, que es suficiente para los fines de este Capítulo.

Sin embargo, será necesario analizar dichas opiniones y conceptos, pues de lo contrario se suscribiría —en forma tácita— como válidas las afirmaciones que las mismas encierran.

1) La crítica por no haber estructurado a la contabilidad sobre bases científicas [1], junto a la apreciación acerca del carácter científico de la corriente renovadora [14], y la cita de autores como Gino Zappa, Pietro Onida, León Batardón, Fernando Boter Mauri, Alberto Arávalo y Arturo E. Lisdero, que definen a la contabilidad como ciencia (FORTINI, op. cit., págs. 10 a 15), significan la aspiración de reconocer nivel científico a la disciplina contable existente en la corriente analizada.

Esta aspiración no es sostenible, porque la contabilidad no es ciencia. Y no lo es en tanto y cuanto no cuenta con enunciados legaliformes que le permitan predecir, o retrodecir. Son éstas, dos condiciones o características fundamentales que —entre otras— son exigidas para reconocer status científico o algún campo del conocimiento (BUNGE, M., 1976, págs. 28 a 30, 31 a 32 y 72 a 73).

2) La crítica señalada en [2] tampoco puede compartirse. La declaración N° 4 de la Junta de Principios Contables del Instituto Norteamericano de Contadores deja expresa constancia que no se aplicó método científico, de donde resulta gratuito atribuirle la aplicación de algún tipo de método, sea inductivo u otro, como lo hizo la corriente renovadora. Por otro lado la inducción, puede ser una hipótesis básica, como puede serlo cualquier otra en el método científico (cfr. POPPER, K.R., 1974, Cap. I; *ibid.*, 1980, Cap. I y Apénd. I y II; *ibid.*, 1967; *ibid.* 1961).

Ocurre que la idea de método científico que expuso la corriente renovadora —ver [2] y [10]— ya no era aceptable cuando la manifestaron, pues respondía —en el mejor de los casos— al enfoque empirista (positivismo lógico). Es útil comparar lo que entendían, por método científico en la corriente renovadora, con las ideas al respecto que desarrolló e impuso Karl R. Popper.

Tres de los pilares del empirismo fueron: los hechos (lo empírico) como fuente del conocimiento, la inducción, y la verificabilidad de los enunciados (sintéticos o empíricos). Para el empirismo, la observación repetida de hechos, podía producir una creencia objetiva en los enunciados y era suficiente que éstos fueran verificados, para que fueran considerados válidos aquéllos de los que se deducían (obsérvese la similitud con los conceptos de la corriente renovadora, sobre el particular).

Popper se opone tenazmente a este enfoque, contraponiéndole su método: los enunciados sintéticos o las leyes de más alto rango, producto de la inducción, no podrían reputarse de verdaderas aunque hubieran sido verificadas. Y proponía que de las mismas, se deberían deducir lógicamente nuevos enunciados, hasta lograr aquellos que pudieran ser comparados o testeados con los hechos. Tanto a las leyes de más alto rango, como al resto de los enunciados que de ellas se deducían, las llamaba hipótesis —de ahí el nombre de hipotético deductivo con que se conoce este método— y a las hipótesis o enunciados con los que se testea, los llamaba Enunciados Básicos;

los que si bien eran enunciados sintéticos muy elementales, análogos a los observacionales del neopositivismo, Popper los seguía considerando hipótesis. Ahora bien, estos enunciados podían ser refutados, falseados pero no verificados, sino corroborados. Significa esto último, que no podían ser reputados de verdaderos. Según Popper, las teorías no son nunca verificables empíricamente (POPPER, 1980, pág. 39).

Es decir, la decisión de hipótesis es unilateral-asimétrica, pueden declararse falsas pero no verdaderas, a lo sumo corroboradas provisoriamente, y esto tal vez es una de las diferencias más grandes e importantes entre la metodología popperiana y la del neopositivismo. Sin embargo no debe pensarse que en esta metodología no puede intervenir la inducción: puede hacerlo como origen de alguna o algunas de las hipótesis que intervienen en el método popperiano. Tampoco debe pensarse que Popper postulaba que la filosofía o la ciencia no buscan la verdad, él sólo plantea que las teorías no pueden reputarse de verdaderas. Será útil leerlo en lo siguiente: “Vi que lo que había que eliminar era la **busca de justificaciones**, en el sentido de justificar la pretensión de verdad de una teoría. Todas las teorías son hipótesis, todas pueden ser rechazadas. Sin embargo, no sugería, ni mucho menos, que hubiese que eliminar la búsqueda de la verdad: nuestra discusión crítica de las teorías está presidida por la idea de encontrar una teoría explicativa verdadera (y poderosa). Además, justificamos nuestras preferencias apelando a la idea de verdad que desempeña el papel de idea reguladora. Contrastamos para encontrar la verdad, eliminando la falsedad. El que no podamos suministrar una justificación —o razones suficientes— de nuestras sospechas no quiere decir que no podamos haber rastreado la verdad; muchas de nuestras hipótesis pueden perfectamente ser verdaderas”. (POPPER, 1974, pág. 39).

Si en [2] subyace un criterio análogo a “inducción es lo que va de lo particular a lo general, y deducción es lo inverso”, el mismo carece de rigor lógico. Pues tanto el método inductivo, como el deductivo van de lo particular (premisas o explanans) a lo general (conclusión o explanandum), y lo que diferencia a ambos es que en el primero la conclusión afirma más que las premisas, mientras que en el segundo ello no ocurre.

3) Cuando la corriente renovadora desestima la apelación al consenso —ver [3]—, lo hace porque no tiene en cuenta, o desconoce, el método hipotético-deductivo. Ya que en éste, no habría inconveniente para que el consenso se constituya en alguna de las hipótesis, de las que se deducirán otras.

4) La crítica que hace la corriente renovadora a la anglo-sajona por no haber logrado nomologismos o leyes [4], es gratuita; según se fundamentó en 1).

5) La imputación por no definir el concepto de Ganancia [5], es consecuencia de que en la comunidad contable prevalecen particulares conceptualizaciones sobre el criterio de objetividad, ocurriendo otro tanto con las exigencias que imponen a la disciplina contable como sistema de medición; ambos tópicos serán tratados especialmente en esta Tesis. Sin embargo, la corriente renovadora cuando considera no definida adecuadamente la Utilidad, no reconoce validez a trabajos sobre el particular como el propuesto por Bocardi, Chapman y Chrikins (BOCARDI, E. R., VIII C.J.C.).

6) El cuestionamiento por la utilización del término “principios” [6] se fundamenta en aspectos etimológicos y en conceptos filosóficos, que no se compadecen con el actual enfoque de lenguaje formal utilizado en metodología científica. Para éste es más relevante el carácter sintácti-

co o semántico o pragmático de un término, que el significado que el mismo tenga en otro uso. La corriente renovadora no apela a ninguno de tales caracteres. Por lo que tal cuestionamiento tiene una relevancia epistémica secundaria.

7) Los citados autores de la corriente renovadora, afirman que la Ciencia constituye un saber puramente teórico, que busca el saber por el saber mismo independientemente de cualquier aplicación [8], a diferencia de la Técnica a la que entienden con un sentido operacional o eminentemente práctico, e incluso llaman a ésta ciencia práctica [12]. Afirmación que sólo sería válida, si la diferenciación fuera análoga a la que hace Mario Burge entre ciencias básicas (o puras) y aplicadas, pero éste hace tal diferencia en cuanto a las metas o fines de la ciencia y no en cuanto al método que las mismas aplican (cfr. BUNGE, M., 1979).

Pero no hay evidencia que tal analogía exista, porque es claro que la corriente renovadora no manifiesta, explícita ni implícitamente, reconocer que el método es similar en ambos casos. Ni dan pauta que permita pensar que distinguen al método científico según esté constituido por nomologismos o nomopragmatismos, o lo que es lo mismo, fórmulas legaliformes (*ibid*, pág. 696) o reglas que prescriben un curso de acción (*ibid*, pág. 694 y 695). Expresado de otra forma: considerar que hay distintos métodos según sean aplicados en la ciencia o en la tecnología, así como desconocer las características citadas según se aplique el método en uno u otro campo, no es aceptable.

8) No se puede aceptar como coherentes las afirmaciones acerca de que “las ciencias se dividen en formales y fácticas [9]”, y a su vez, que éstas “están integradas por las ciencias de la Naturaleza y las del Hombre [11]”. El primer caso se compadece con la clasificación que formuló Rudolf Carnap —a la que adhiere este trabajo de Tesis— que precisamente, la propone desechando toda posibilidad de clasificación de la ciencia por su objeto. Y es a ésta que pertenece la distinción entre las de la Naturaleza y las del Hombre, suscripta por la corriente renovadora.

9) Aún menos explicable es la “zona gris” entre ciencia y técnica, que postulan para ubicar a la contabilidad [13]. Estudiosos y filósofos como Bunge y Carnap —por sólo nombrar a los referidos en este trabajo— desarrollaron una obra ciclópea y en la misma no hay referencia de tal “zona”. Habría sido un importantísimo aporte a la filosofía, si la corriente renovadora al enunciar la “zona gris”, también la hubieran definido y desarrollado.

10) La definición de verdad [10], a la luz de lo puntualizado en 2), es insostenible.

11) Al plan de investigación que se propuso la corriente renovadora, lo llamaron “deductivo” y consideraron que su desarrollo implicaba la utilización de “metodología científica” [15].

Entendían como deductivo, a lo que se deriva de algo. Sin embargo las conclusiones a que arriban al aplicar el plan [17 a 20] son consecuencia de la tarea desarrollada a partir del mismo, pero no una derivación de hipótesis que el mismo pudiera tener. Tampoco los pasos de a) hasta f) [17] del plan, responden a algún esquema de deducción; basta observar que si bien el punto f) se supone como paso más complejo (o especificado) por haberse tomado posición en los pasos anteriores, sin embargo f) no es la conclusión de las premisas a) — e). De donde, no se ve que el plan haya sido “deductivo”. Por lo cual resulta que tampoco se puede coincidir, con que a dicho plan se haya aplicado metodología científica.

12) Es discutible que los economistas utilicen “generalmente” el costo de oportunidad [19], en economía se utilizan costos totales, marginales, medios, variables, fijos, etc. y en algunos ca-

tos el de oportunidad. Cabe destacar que éste en Economía es usado sólo “a priori” y que en el sistema de Cuentas Nacionales –análogo a la contabilidad, en cuanto registra hechos económicos referidos a decisiones ya tomadas –, no es aplicado.

13) Cuando para definir beneficio en economía dicen que es la diferencia entre lo producido por una actividad y el costo de oportunidad de los correspondientes insumos [19] y [18], se incurre en una inexactitud. En primer lugar, según se estableció en 12) no siempre ni generalmente en economía se usa el costo de oportunidad (C.O. en adelante). Si la expresión es corregida y formada como “producto” menos “costo”, también es errónea. En Economía ingreso es la representación monetaria del producto, pero no significan un mismo concepto: por ejemplo el producto puede mantenerse constante y el ingreso –por una caída del precio– puede disminuir. También, en Economía al producto se le enfrentan los factores de producción –mano de obra, capital, recursos naturales– y al ingreso los costos, pero en economía no se “cruzan” los términos producto con costo, como concluyen los autores citados refiriendo al concepto de ganancia, o riqueza en Economía.

14) La definición de ganancia dada para la contabilidad [18] adolece de dos defectos: uno, no se deriva de la economía porque fueron interpretados incorrectamente los conceptos de esta disciplina sobre el particular, según se demostró en 13); dos, porque el concepto de C.O. no puede ni debe aplicarse en contabilidad según se demuestra seguidamente.

15) Primero, el C.O. en Economía (y en Administración) se aplica exclusivamente “a priori” o “ex-ante”, mientras que en contabilidad la corriente renovadora lo propone para valuar activos o costos, es decir bienes o gastos sobre los cuales la decisión de optar por su inversión en ellos ya fue tomada, es decir propone aplicar el C.O. “a posteriori” o “ex-post”. Esta es una incorrecta aplicación del mismo o, lo que es lo mismo, una errónea interpretación de la naturaleza que el C.O. tiene en Economía y en Administración. Importa destacar que para la Teoría de la Decisión también es inviable la utilización del C.O. de otra forma que no sea “a priori” (cfr. PAVESI, P.F.J., C y A, pág. 987 y siguientes).

Segundo, la definición de C.O. [20] es poco feliz y carece de sentido su aplicación. Porque utiliza el término “mejor alternativa”, que corresponde a la “definición restringida” de C.O. que da Pavesi y sobre la que aclara que la misma se destruye a sí misma (*Ibid*, pág. 990).

Tercero, los autores cuando fundamentan la necesidad de apartarse de los P.C.G.A. apelan –entre otras razones– a la necesidad de incorporar el C.O. para mejorar la información para las decisiones. Sin embargo, es la Teoría de la Decisión, el campo del conocimiento que da pautas para demostrar que ello no es posible. Para ésta, el C.O. no es –por su naturaleza– válido para establecer a posteriori si una decisión fue correcta, tampoco se puede utilizar el C.O. pasado para establecer la mejor decisión a tomar (*ibid.*, pág. 989). El C.O. es un concepto relativo, sus alternativas deben ser factibles, es un concepto metodológico y se usa para decidir hacia el futuro (*Ibid.*, pág. 991 y 992). Es un concepto “ex-ante”, “evanescente” (*ibid.*, pág. 994). Por último, la incertidumbre –factor fundamental– en la Teoría de la Decisión tiene dificultades para “congeniar” con el C.O. pero es, lisa y llanamente, “incompatible” con la contabilidad (*ibid.*, pág. 1001). No es posible contabilizar todas las alternativas de C.O., a menos que se caiga en el reduccionismo que se pretende con el interés del capital propio, conforme a las exigencias que sobre el particular tiene la Teoría de la Decisión (*ibid.*, 998 y sgtes.).

16) Los autores afirman que el C.O. comprende erogaciones explícitas e implícitas [21], entendiéndolo como a una de éstas al interés del capital propio [22].

Si al relacionar los conceptos de C.O. y de interés del capital propio, pretendieron aplicar lo que en metodología científica se conoce como derivación de hipótesis, no lo lograron. Puesto que si la hipótesis de más alto rango —ó aquella de la que se parte para hacer deducciones— es el C.O. no explican cómo de la misma derivan el concepto de interés de capital propio, o lo que es lo mismo: qué regla o reglas de derivación o inferencia aplican.

Tal vez pueda reconocerse el interés del capital propio en la contabilidad, pero será por otras razones y no por su relación con el costo de oportunidad.

Por último, si se aceptara al interés del capital propio como una alternativa del C.O., al no ser viable éste en contabilidad —tal como se demostró— tampoco lo será aquél.

17) Resumiendo, si lo que se buscó fue demostrar la relación entre C.O., erogaciones implícitas e interés del capital propio, como resultado de aplicar metodología científica [15], no se logró tal objetivo.

18) Tampoco explican los autores porqué el costo de reposición es un costo de oportunidad [23]. Al no fundamentar cómo se deriva un concepto de otro, o —lo que es lo mismo— qué reglas de derivación aplican para hacerlo, se está ante otro caso en que se han propuesto aplicar metodología científica [15], sin lograrlo. Por otro lado, “El costo de reposición no es un C.O. porque la reposición no es una oportunidad perdida. El costo de reposición, sólo puede aplicarse a elementos que ya forman parte del patrimonio del ente, con algo que ya se tiene, el C.O. sólo puede surgir de usos alternativos: venderlos, . . . , triturarlo, alquilarlo, regalarlo”. (ibid., pág. 1004).

19) Lo puntualizado, de ninguna manera pretende objetar el uso en contabilidad del costo de reposición, ni de otro que sea alternativo al llamado costo histórico. Lo que se ha demostrado es que, conforme a conceptos de metodología científica, no se puede sostener que el costo de reposición —ni el interés del capital propio— se deriven del concepto de C.O. de la Economía o del de la Administración (ni del de la Teoría de la Decisión). Lo cual es importante, porque si la corriente renovadora —en su interés por darle un enfoque científico al estudio de la contabilidad— buscó un esquema para dar apoyatura a esta disciplina en una ciencia (la Economía), tal como lo propone M. Bunge al exigir que los nomopragmatismos (de la tecnología) sean teorema en las leyes de la ciencia, queda demostrado que no se lo logró.

D – CONCLUSION

Tal como se propuso en la Introducción de este Capítulo, queda demostrado que —en nuestro país— hay una relación o influencia de conceptos pertenecientes a la Metodología Científica sobre la Teoría contable, así como de ésta sobre la Técnica y la Práctica. La que también se expresó:

Metodología Científica \mathcal{R} Teoría \mathcal{R} Técnica \mathcal{K} Práctica

La tarea de investigación y estudio realizada por el grupo de integrantes de la corriente renovadora, importante por su cantidad e indiscutible capacidad intelectual, que fue tratada en este trabajo, evidencia la gravitación de criterios epistémicos en el estudio de la teoría contable.

Más allá de los juicios de valor vertidos sobre los conceptos metodológicos empleados por dicho grupo, debe destacarse la importancia del esfuerzo que puso en la tarea de replantear la contabilidad.

Finalmente, es de desear que la investigación en el campo contable, y el administrativo, continúe con la aplicación de conceptos epistemológicos, pues ello importará seguramente el camino más árduo pero más fructífero.

CAPITULO II

OBJETIVIDAD Y CONTABILIDAD

A – INTRODUCCION

Uno de los conceptos más importantes en contabilidad es el de Objetividad. Para fundamentar esta afirmación, bastará tener en cuenta las veces que el mismo es aplicado en estudios teóricos, en gran parte de la normativa y de la práctica contable, motivando serias controversias.

El concepto de Objetividad fue formulado siglos atrás, aunque su contenido semántico y su denominación no eran idénticos a los actuales. Fray Luca Paciolo proponía que el sistema contable por él descrito debía contar con términos y signos compartidos entre quienes generaban la contabilidad y aquellos que con la misma se informaban (cfr: GONZALEZ BRAVO, L. E., 1983, pág. 3).

En la actualidad continúa la búsqueda de definiciones de dicho concepto, lo que lleva a pensar que aún no ha sido desarrollado en forma adecuada.

En este Capítulo se analizará el concepto de Objetividad imperante en la comunidad contable confrontándolo con el que predomina en la Ciencia, para proponer finalmente un enfoque alternativo en aquel campo del conocimiento.

B – LA OBJETIVIDAD CONTABLE

Para Moonitz “Los cambios que se producen en las respectivas estructuras económica y financiera y los correspondientes efectos relacionados con los ingresos, gastos, beneficios retenidos, etc., no serán formalmente reconocidos en cuentas hasta tanto dichas variaciones puedan ser medidas en términos objetivos”. (cfr: CAÑIBANO, L., 1979, pág. 50). (a)

También Objetividad implica que “. . . sólo debe reconocerse las variaciones patrimoniales objetivamente medibles”. (FOWLER NEWTON, E., 1982, Libro 2^{do}, pág. 36). (b)

En la VII C. I. C. (Mar del Plata, 1965) se establece Objetividad como “Los cambios en los activos, pasivos y en la expresión contable del patrimonio neto, deben reconocerse formalmente en los registros contables, tan pronto como sea posible medirlos objetivamente y expresar esa medida en moneda de cuenta”. (c)

En estas tres definiciones puede encontrarse una coincidencia en cuanto a hacer mención a términos tales como “objetividad en la medición” o “medición objetiva”. Sin embargo los mismos son planteados como meta a alcanzar, pues no se define de manera alguna que es la Objetividad.

Teniendo en cuenta estos términos, “objetividad en la medición” o “medición objetiva”, importa considerar dos posturas al respecto.

Una es la que corresponde a quienes consideran que la objetividad en la medición refiere a que la información contable debe contar con evidencia respaldatoria concreta (cfr: LAZZATI, S. C., 1977, 27). Este enfoque puede resultar aceptable, pues la correspondencia de los registros contables con los comprobantes que los originaron constituye un control elemental necesario para “confiar” en éstos. Puede anotarse que la exigencia de la existencia de dichos comprobantes se origina —muy posiblemente— en la influencia que el Derecho tiene sobre la contabilidad desde los orígenes de ésta. (d)

Otra es la contenida en la siguiente definición: “Dado un fenómeno sujeto a medición, un observador y un sistema de medición, una medida es objetiva cuando manteniendo sin modificación los elementos sistema de medición y el fenómeno a medir, al repetirse esa operación por varios observadores de similar independencia de criterio, se produce una medida igual o con el menor grado posible de diferencia. Cuanto más se aleje de la media de las medidas, menor será la objetividad lograda por la medida singular”. (BOCARDI, E. R. y otros, pág. 305). En este caso tampoco se define Objetividad, sin embargo se lo hace explícitamente respecto a cuanto una medida es objetiva, describiendo un mecanismo de medición para representar determinados hechos. (e)

Otros enfoques del concepto de Objetividad lo relacionan con algunas condiciones personales de quienes desarrollan la tarea contable, por lo tanto se analizarán seguidamente.

La Comisión de Estudios de Contabilidad del C.P.C.E.C.F. pone a consideración de los profesionales matriculados en el mismo, por medio de su Informe N^{ro}. 1 de 1981, el siguiente texto referido a Objetividad: “Las normas para preparar la información contable deben ser aplicadas imparcialmente, sin deformaciones por subordinación a condiciones particulares del emisor”. (f)

Otros autores entienden que “. . . la información debe tender a presentarse, en el mayor

grado posible, de manera que exprese los acontecimientos tales como son, sin deformaciones por subordinación a condiciones particulares del emisor” (FORTINI, H. L. y otros, 1980, pag. 55) (g)

Fowler Newton considera que no es suficiente fijar normas, “Es necesario, además que al aplicarse las normas establecidas se actúe con objetividad.”. . . “En síntesis, la objetividad es una condición que debe satisfacer el encargado de practicar las mediciones y no una característica del fenómeno a ser cuantificado” (FOWLER NEWTON, E., 1982, Libro 1^o, pág. 16) (h)

Es común encontrar en estas tres citas una coincidencia, que el término Objetividad tiene que ver con las condiciones personales o subjetividad de quien realiza alguna tarea y no con la tarea, sea ésta la aplicación de normas, la presentación de información o la práctica de las mediciones.

En idéntica dirección se orienta Arreghini, aunque con argumentos algo diferentes, cuando destaca que Objetividad implica no reconocer formalmente cambios en el patrimonio hasta que los mismos no puedan ser reconocidos objetivamente, pero imponiendo condiciones aún más estrictas al factor personal: “La condición fundamental para ser objetivo es actuar descartando la influencia del criterio particular como razón fundamental de las decisiones”. . . “La medida objetiva es aquella a la que puede llegar cualquier persona capacitada para establecerla en condiciones similares, independientemente de su especial modo de pensar o sentir”. . . “No se puede ser medianamente objetivo sin dejar de lado el individual modo de pensar y sentir”. (ARREGHINI, H. R., 1978, págs. 22 y 23)

Con lo expuesto se está en condiciones de sintetizar los actuales criterios sobre Objetividad Contable, al menos en cuanto a lo que ésta interesa o significa para un destacado grupo de integrantes de la comunidad contable que influye notoriamente en la doctrina argentina.

Hay coincidencia en que el término Objetividad tiene relación con que las estimaciones y variaciones patrimoniales deben registrarse si son “medidas objetivamente”, como puede observarse en las citas (a), (b) y (c). Con tales planteos es evidente que solamente se hace referencia a que es lo que debe tener objetividad, pero en ningún caso hay una definición de este término.

También se relaciona Objetividad con evidencia respaldatoria de la información contable (cita (d)) o con mecanismos de medición, normados o no, como se observa en la cita (e).

Por último, en (f), (g), (h) e (i), se observa otro enfoque que se caracteriza por vincular el término Objetividad con las condiciones subjetivas o inherentes a quienes desarrollan tareas contables, independizando a dicho término de éstas.

C – LA OBJETIVIDAD CIENTÍFICA

En el punto anterior se ha visto como el concepto de Objetividad en la comunidad contable ha sido tratado en forma difusa y un tanto errática, sin embargo el mismo es aplicado a los temas más importantes de la disciplina en numerosos casos. No es difícil observar que en esta comunidad el citado concepto tiene aristas dogmáticas.

Por ello para el análisis que se desarrolla en el presente capítulo, será útil recurrir a aspectos referidos a “objetividad científica” que fueron desarrollados por Karl R. Popper.

Según éste, fundar la objetividad científica en la imparcialidad u objetividad del hombre de ciencia no es válido. Es difícil –sino imposible– prescindir totalmente de nuestros prejuicios, incluyendo en los mismos nuestros conceptos teóricos y técnicos, y esto es válido también para los hombres de ciencia. Volver sus mentes más “objetivas” no es suficiente para alcanzar la “objetividad científica”, ésta sí puede lograrse en el método científico, no en la mente de cada científico, y se encuentra ligada al “aspecto social del método científico”. La ciencia y la objetividad científica no pueden resultar como consecuencia de los esfuerzos que haga el científico individual por ser “objetivo”, sino de la cooperación de varios de ellos. La objetividad científica sólo se entiende como “intersubjetividad” del método científico, en el que los hombres de ciencia exponen sus teorías –no una teoría– a contrastación con la experiencia o lo fáctico. (cfr. POPPER, K. R., 1957, Cap. 23 y 1961, Cap. 1 punto 6).

La objetividad de los enunciados científicos se basa en su contrastación intersubjetiva (cfr. POPPER, 1980, págs. 43 y 95).

“La llamada sociología del saber, que ve la objetividad en la conducta de los distintos científicos aislados y que explica la falta de objetividad por la posición social de los científicos, se ha equivocado por completo en este punto decisivo –pienso que el hecho de la que Objetividad se funda únicamente en la crítica”. (POPPER, traducción de M. E. Comesaña, décimotercera tesis).

Pretender una objetividad personal implicaría que el mundo Tres de Popper –el de los contenidos lógicos, teorías, etc. estuviera formado por un único sistema científico --global y total– que diera cuenta del mundo Uno –el de los hechos o real–, y que a su vez el mundo de nuestras experiencias conscientes –el Dos– tuviera una sola forma o internalización de la tal visión para todos y cada uno de nosotros. Una propuesta tal, resulta imposible de aceptar. (por “mundos” cfr. POPPER, 1974, pág. 77).

Con el enfoque popperiano es notoria la imposibilidad de exigir objetividad individual al científico, lo cual es extensivo al tecnólogo y –cualquiera sea la clasificación en que se lo ubique– al contable.

En cambio, con el mismo enfoque, se entiende por objetividad científica a la intersubjetividad de los científicos, que implica la coincidencia de éstos ante la contrastación de teorías científicas con la realidad o ante un mismo método científico.

D – PROPUESTA

En el Capítulo I se hizo referencia a la aplicación en ciencia y en tecnología del método de la ciencia, según sea aplicado a uno u otro campo del conocimiento. También se planteó como hipótesis que la contabilidad –aún sin ser ciencia– tendrá mayores posibilidades de progreso si en su estudio se introducen criterios provenientes de la metodología científica.

Uno de éstos es el citado concepto de “objetividad científica” de Popper, aunque con las adaptaciones necesarias en cuanto corresponde a la disciplina contable.

Para ello, es previo admitir que las diferentes posturas o enfoques sobre Objetividad contable imperantes –descritas en el punto A. de este capítulo– no son aceptables para lograr los fines que sus sostenedores pretenden. Esta afirmación se deduce de los análisis realizados en los anteriores puntos B. y C., a los que se agregan los siguientes.

Quienes proponen conceptos teóricos, métodos y normas contables destinados a que los informes contables representen hechos reales en forma unívoca e inequívoca –desarrollando enfoques de Objetividad para ello– es evidente que no han tenido éxito. Tampoco lograron que “observadores independientes” utilicen sistemas de medición tales que les permitan arribar a resultados económicos iguales o aceptablemente similares.

Es evidente que respecto de varios temas fundamentales de la disciplina contable –p. ej. medición de resultados– no se ha logrado una base o estructura conceptual, toda vez que no existe un método o procedimiento o regla práctica compartido por la comunidad contable ante el cual pierda relevancia la subjetividad de quienes son los encargados de aplicar dicho método. A su vez, la búsqueda de objetividad en el proceder de éstos constituye un error, ya que la misma podrá darse en el método o en las reglas y no en quienes los aplican, como se deduce de un enfoque tan autorizado como el de Popper citado en C.

No es posible prescindir de la subjetividad, es un hecho real y enunciarlo resulta trivial. Cada enfoque individual estará siempre constituido por supuestos teóricos que difícilmente serán los mismos para todos los contables, de lo cual es consecuencia la existencia de enfoques sostenidos por distintos grupos.

En resumen, se establecen las siguientes tres tesis.

Tesis 1: en contabilidad no se logró que opere el concepto de Objetividad, por lo menos tal como lo plantean destacados integrantes de la disciplina. Tampoco alcanzaron definiciones adecuadas del término.

Tesis 2: es erróneo buscar la Objetividad pretendiendo eliminar la subjetividad de los contables. Entendiéndose por subjetividad a las diferentes posturas que tiene cada contable ante las teorías, normas y aspectos prácticos de la disciplina.

Estas tesis han sido demostradas en los puntos anteriores de este Capítulo.

Tesis 3: a pesar de lo sostenido en la Tesis 1 y 2, en contabilidad, al igual que en otros campos del conocimiento, es necesario y posible alcanzar la Objetividad.

Esta tesis se fundamenta en la siguiente propuesta.

a) Debe considerarse válida la existencia de varias teorías, así como la de distintos enfoques sobre alguna o algunas de ellas. A su vez cada teoría podrá articularse mediante una o varias alternativas técnicas.

Si bien este punto constituye una hipótesis necesaria de la propuesta, también significa una descripción del estado actual de la disciplina particularmente en nuestro medio.

b) Debe accederse a una metodología más poderosa y eficaz, que la actual, para la disciplina contable.

La misma se caracterizará por: 1) contar con el desarrollo de sistemas formales que representen las estructuras y enfoques contables más importantes; 2) justificar a la contabilidad en cuanto sistema de medición mediante análisis fundamentados en los conceptos que las matemáticas y la lógica prescriben a tal efecto; y 3) determinar adecuadamente sus supuestos fundamentales —como Valuación— aunque para ello se deba recurrir a nuevos desarrollos dentro de la propia teoría contable o a conceptos pertenecientes a otros campos del conocimiento.

Estos tres requisitos de la metodología propuesta, se desarrollan en los Capítulos siguientes de este trabajo de Tesis.

c) Se entenderá por Objetividad contable a la coincidencia intersubjetiva a que arriben los integrantes de la comunidad contable, respecto de la metodología que resulte de lo propuesto en b).

d) La Objetividad que así opere, determinará en consecuencia la opción por alguna de las alternativas doctrinarias y teóricas que subyacen en lo descrito en a).

MEDICION Y CONTABILIDAD

A – INTRODUCCION

La contabilidad puede conceptualizarse desde diferentes criterios. En consecuencia, puede ser descripta como un registro de datos y documentación exigidos por el Derecho, como un mecanismo procesador de datos, como un sistema de información y como tal también útil para la toma de ciertas decisiones, como un determinado sistema de medición, etc.

En este Capítulo será analizada la contabilidad en lo que se refiere a este último aspecto solamente, o sea en cuanto a sistema o método de medición.

Si se parte de la base de que la contabilidad da cuenta de ciertos hechos del mundo real relevantes por sus características económico-financieras para el empresario, por poner un caso, o por otras características para los demás destinatarios de la información contables, para el caso general. Y que da cuenta de tales hechos mediante números que son operados algebraicamente, estableciendo en algunos casos relaciones de orden y de proporcionalidad. Resultará aceptable, en consecuencia, considerar a la contabilidad como un determinado o cierto tipo de sistema de medición.

Para desarrollar dicho análisis, el presente Capítulo tendrá el siguiente esquema: se hará referencia a las exigencias planteadas a la contabilidad en cuanto sistema de medición constituye, seguidamente se considerarán los conceptos lógico-matemáticos utilizados ineludiblemente en contabilidad para, arribar, finalmente, a una conclusión útil a este trabajo de Tesis.

Cabe destacar que en el siguiente desarrollo se encontrarán puntos que tienen importancia para discusiones en el terreno de la doctrina y teoría contable, sin embargo no serán analizados como tales sino solamente en su relación al tema central: medición en contabilidad. Por ello su referencia no implica posición alguna del autor frente a los mismos y respecto de dichas discusiones.

B – EXIGENCIAS TRADICIONALES A LA CONTABILIDAD EN CUANTO SISTEMA DE MEDICION

Del conjunto de condiciones o requisitos que debe cumplir la contabilidad, interesa citar aquellos que son relevantes para analizar a ésta en su dimensión de sistema de medición. El orden en que son presentados no implica ninguna relación jerárquica, es simplemente arbitrario.

1. La información contable –y por lo tanto las mediciones que contiene– deben llegar mediante un mismo estado o informe a diversos destinatarios: propietarios o máximos responsables de una institución; integrantes del más alto nivel administrativo y ejecutivo, así como de los niveles intermedio y operativo de las más diversas organizaciones; a proveedores de todo tipo, prestamistas de dinero o inversores; a bolsas y mercados, asociaciones gremiales de trabajadores y empresarios; a gobiernos nacionales, provinciales, municipales; a organismos internacionales; a agrupaciones empresariales, medios periodísticos, obras sociales, organismos de seguridad social, etc.

2. La contabilidad debe informar –y en consecuencia medir– de forma tal que no afecte indebidamente a ningún destinatario de la misma. Para ello se exige que los estados contables “deben prepararse de tal modo que reflejen con equidad los distintos intereses en juego en una hacienda o empresa dada”. (Principio Fundamental o Postulado Básico de los P.C.G.A. aprobados por la VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas – Avellaneda 1969).

3. Uno de los Principios Básicos de los P.C.G.A. es el llamado de Uniformidad, y el mismo puede entenderse como sinónimo del término Comparabilidad (cfr: LAZZATI, S.C., 1976, pág. 10 y 1977, pág. 12). De donde la contabilidad –y sus respectivas mediciones– debe permitir la comparabilidad entre estados contables.

La comparabilidad debe poder operarse entre estados contables de diferentes entes a una misma fecha o lo más cercana posible, o entre tales estados de un mismo ente correspondientes a distintas fechas (pasadas, o futuras si se trata de información proyectada). Al respecto propone el C.P.C.E.C.F. mediante su Informe N^{ro} 3 de la Comisión de “Estudios de Contabilidad”: “5. **Comparabilidad.** La información debe permitir la máxima posibilidad de ser relacionada y confrontada con: a) información del ente a la misma fecha o período, b) información del ente a otras fechas o períodos, c) información de otros entes”.

4. Las representaciones numéricas contables se operan mediante la suma algebraica, aunque las mismas pertenezcan a hechos ocurridos en distintos momentos o fechas, sean éstas pasadas, presentes o futuras. Es así que se suman algebraicamente en un mismo (único) estado contable cifras que dan cuenta de hechos ocurridos, con otras que representan bienes, derechos y obligaciones valuados a fecha de cierre de dicho estado aunque puedan ser vendidos o dados de baja, ejercidos y satisfechos –respectivamente– durante momentos cercanos o remotos a dicha fecha.

5. La contabilidad debe medir el patrimonio. Lo cual implica cuantificar o expresar en cifras, al menos a: los llamados bienes materiales o físicos, ciertos tipos de derechos, bienes no materiales (o inmateriales o no físicos), deudas de diversos tipos u obligaciones de dar, hacer o no hacer. Implica también cuantificar o medir las variaciones que se operan durante un período de tiempo en las cifras antes aludidas.

Por último, cabe recordar que en el Capítulo anterior se trató la importancia que tiene en la contabilidad el concepto de Objetividad, el mismo ha impregnado a cuanto tema contable se trate. Y la medición no será la excepción, por lo cual es obvio que se buscará que la contabilidad como sistema de medición sea objetivo.

C – CARACTERISTICAS BASICAS DE LA MEDICION EN LA CONTABILIDAD

El decididor o quienes se informan mediante la contabilidad, desean --en principio-- conocer hechos mediante ésta. Estos corresponden al universo del discurso de aquel o aquellos, y se los clasifica como acontecimientos sociales, políticos, económicos, financiero-jurídicos, etc.

Es por ello que se postula que la contabilidad da cuenta de hechos que ocurren en el mundo real, y lo hace cuantificando o midiendo tales hechos. Sin embargo, tal como está desarrollada y aplicada corrientemente hasta nuestros días, no da cuenta de todos o de cualquier hecho del mundo real. Esto constituye una hipótesis fundamental a demostrar en este Capítulo.

Según Jesús Mosterín “El mundo percibido es la resultante de al menos dos factores: nuestro aparato sensorial y el mundo exterior. De igual modo, lo que pensemos y digamos del mundo no depende solo de él, sino también de nuestro sistema conceptual, que selecciona, condiciona y determina los aspectos del mundo que tenemos en cuenta, en los que pensamos y de los que hablamos. El mundo pensado es también la resultante de al menos dos factores: nuestro sistema conceptual y el mundo real”. . . “Qué verdades haya depende de qué conceptos empleemos”. MOSTERIN, Jesús, 1978, pág. 82 y sigtes.)

Entonces, desde “nuestro sistema conceptual” pueden clasificarse los hechos del mundo real. Si se observa que estos hechos vienen cuantificados en unos casos y en otros no, y que los cuantificados se representan en moneda de cuenta algunas veces y no en otras, es posible clasificar a los hechos del mundo real en representables numéricamente, y --a su vez-- a los cuantificables en representables en moneda de cuenta y en no representables en moneda de cuenta.

Como la contabilidad da cuenta solamente de aquellos hechos del mundo real clasificados como cuantificables y representables en moneda de cuenta, se deduce la validez de la hipótesis antes planteada. Es decir la contabilidad no puede dar cuenta de todos los hechos que interesan al decididor, por cuanto no puede hacerlo respecto de aquellos que no son cuantificables ni de aquellos que aún siéndolo no son representables en moneda de cuenta.

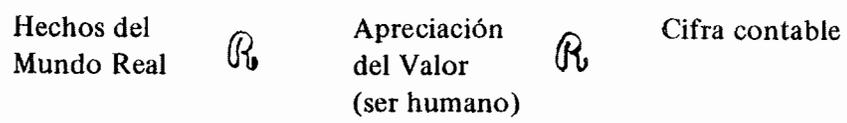
Este enfoque puede parecer trivial, y sin embargo no lo es: basta considerar que es universalmente pretendido que la contabilidad represente los hechos con incidencia económica que interesan a quien decide y sin embargo hay hechos de tal característica que no son cuantificables y otros que si bien lo son, no pueden representarse en moneda de cuenta. Sendos ejemplos serían: el grado de identificación con el objetivo de la organización que puede tener el cuerpo directivo de la misma, y la incidencia económica en el patrimonio de una empresa ejercida por la expansión o contracción de la base monetaria.

Profundizando el análisis de la relación existente entre los hechos del mundo real --cuantificables y representables en moneda de cuenta-- y la cifra contable que da cuenta de los mismos, debe observarse que aún cuando corrientemente la misma es considerada como una relación sencilla, directa o sin mucho inconveniente para ser establecida, es --cuando menos-- compleja e indirecta.

Es indirecta porque es una relación que encierra, a su vez, a otras. Y es compleja porque en varios casos estas relaciones son poco nítidas, o difíciles de establecer, aún para campos del conocimiento más desarrollados que el de la contabilidad.

La primera relación está dada entre el valor de uno o varios hechos del mundo real y la correspondiente apreciación que de dicho valor hace un individuo. Mientras que la segunda relación está comprendida entre esta apreciación y la cifra contable.

Reexpresando lo expuesto, queda:



Cabe aclarar que en este enfoque subyace como hipótesis que el valor de los hechos o cosas existe, pero que no necesariamente puede ser conocido o aprehendido por nuestra capacidad cognoscitiva. Es así que no se niega la objetividad propuesta en el Capítulo anterior, sino que se destaca que la contabilidad —al igual que otros campos del conocimiento— no cuenta con una teoría del valor objetivo.

Ahora bien, en los párrafos anteriores se fundamentó que ciertos hechos del mundo real pueden ser representados por cifras contables; además, es un hecho que con éstas se realizan operaciones matemáticas —sumas algebraicas y divisiones— y se establecen ciertas relaciones de orden. Este conjunto de representación y operaciones de la contabilidad, pueden interpretarse como el sistema de medición que se pretende que ésta constituya.

Para que este sistema sea reconocido como tal, se le debe exigir que cumpla con ciertas condiciones que ineludiblemente debe tener todo sistema de medición. Una de éstas es que constituya un homomorfismo.

Establecer un homomorfismo entre un sistema relacional empírico y su correspondiente sistema relacional numérico implica contar con un sistema comparativo que permita ordenar los hechos y objetos pertenecientes al mundo real, así como establecer cual será la operación empírica —para el caso que ésta exista— que garantice la anterior operación matemática en el sistema numérico. En el caso que la relación empírica fuera la aditividad, se tendrá en cuenta —según lo aclara Mosterín— que la misma puede operarse cuando las magnitudes son extensivas y no cuando son intensivas.

En el caso de la contabilidad una de las operaciones básicas que opera es la aditividad, entonces cabe analizar qué es lo que debe ordenarse y operarse empíricamente para comprobar si se cumple el homomorfismo: los hechos u objetos, el valor que corresponde a los mismos o los precios que representan a éste?. Quedando por establecer, luego, el grado de unicidad de la asignación numérica (el tipo de escala).

Repasar las condiciones necesarias para aplicar los conceptos de metrización que subyacen en la utilización del sistema escalar, puede dar una idea de la complejidad que debe enfrentar la contabilidad en cuanto a sistema de medición que se pretende debe ser.

Cumplidas las condiciones formales de las Clasificaciones, así como ciertas condiciones materiales de adecuación particulares del campo del conocimiento en que se aplican las mismas, es posible abordar los conceptos de Particiones y de Relaciones de Equivalencia; cuando hay una sucesión de Clasificaciones comparables entre sí y son de finura decreciente estamos ante una Jerarquía de Clasificaciones, una jerarquía taxonómica. Dos relaciones de coincidencia y precedencia respecto a una característica, permiten abordar el concepto Comparativo, y éste es uno de los

que lleva a la introducción en los conceptos métricos (o cuantitativos o magnitudes) Estos son la creación de los lenguajes científicos y asignan números reales a objetos o hechos llamándose las Magnitudes Escalares (//)

El concepto Métrico Escalar consiste en aplicar un número real a cada objeto de un dominio en el que ya se dispone de un concepto comparativo. Metrización no es lo mismo que Medida esta supone dado al concepto Métrico. Este asigna números a las cosas y nos dará información si las mismas están ordenadas, en este caso tendremos un sistema que al menos es empíricamente comparativo, la relación entre tal sistema comparativo empírico y el sistema numérico es un homomorfismo al que se llama concepto Métrico. Una escala puede entenderse como un homomorfismo concreto entre un sistema empírico y un sistema numérico, mientras que por concepto Métrico puede entenderse como a la clase de todos los homomorfismos de aquel sistema (empírico) con éste (numérico) (//)

Las Escalas Nominales son las más pobres en información, simplemente asignan números reales a sujetos o hechos. Resultando inviable que las operaciones que se puedan realizar con los números —aún sencillas como la suma— puedan corresponderse en un sistema relacional empírico en este caso no hay homomorfismo entre los sistemas numérico y empírico (//).

Las Escalas Ordinales permiten algún tipo de homomorfismo, al menos el sistema empírico debe estar ordenado, lo cual permite que éste se corresponda con el orden de los números reales. Sin embargo esto no significa que necesariamente pueda corresponder otra u otras relaciones que no sea la de orden (//).

Las Escalas Proporzionales no sólo nos informan acerca de una relación empírica de orden sino que pueden hacerlo sobre la magnitud de la proporción (o proporciones) entre los sujetos ordenados. Tales magnitudes son aditivas o extensivas, pues pueden observarse en los sistemas empíricos la operación correspondiente a la adición. Ejemplos serían conceptos de masa, longitud, y tiempo. (//).

Es una Escala de Intervalos si, y sólo si, el homomorfismo entre el sistema empírico y el sistema numérico es una transformación lineal positiva (//).

La Metrización puede ser fundamental o derivada. Cuando un concepto métrico es función de otro previamente establecido, se está ante una metrización derivada (//).

En la disciplina contable son aplicados los conceptos escalares. Así puede observarse la aplicación de la Escala Nominal en la utilización de códigos numéricos para identificar cuentas, de la Escala Ordinal para la comparación de diferentes costos correspondientes a un mismo nivel de producción, y de la Escala Proporcional en la conversión de estados contables expresados en distintas monedas a otro que los consolida en una sola.

En consecuencia, resulta evidente que la aplicación en contabilidad de dichos conceptos implica la de las operaciones básicas de las matemáticas. Si éstas —la suma, la resta, la multiplicación y la división— no fueran utilizadas en contabilidad, la misma no existiría, por lo menos tal como se la conoce en la actualidad.

Lo que no resulta evidente es si la contabilidad se vale de otros desarrollos o conceptos matemáticos, como pueden ser el cálculo financiero, el cálculo diferencial, la teoría de colas de

espera, mínimos cuadrados, o el cálculo estadístico (excluyendo su aplicación en auditoría), por sólo poner algunos ejemplos. Estos conceptos son utilizados para conseguir estimaciones más rigurosas de ciertos hechos y objetos del mundo real, que luego serán contabilizados. Sin embargo, aunque aquellos no se apliquen, éstos podrán contabilizarse; es decir, la existencia de la contabilidad es independiente de la aplicación de los mismos. En consecuencia, mientras que las operaciones básicas son parte constitutiva de la contabilidad, los demás conceptos citados no lo son.

D – CONCLUSION

Es un deseo generalizado en la comunidad contable, que la contabilidad cumpla –entre otras– con exigencias como las siguientes:

- Dar cuenta de los hechos del mundo real que interesa a el o los decididores.
- Aplicarse a cualquier tipo de empresa, hacienda, institución, etc.
- Dar cuenta de la riqueza, patrimonio o concepto análogo, así como también de las variaciones que la misma sufra a través del tiempo en cada uno de sus elementos y hechos componentes. (ver apartado 5. del punto B. de este Capítulo).
- Que los informes –estados– contables correspondientes a uno o varios entes, referidos a uno o varios períodos, (pasados, presentes o futuros), sean comparables. (ver 3. B.)
- Que las operaciones, hechos, etc., referidas a bienes, derechos, obligaciones, etc., (pasadas, presentes o futuras), sean representados en un solo informe o estado contable. (ver 4.B.)
- Dicho informe contable debe ser de utilidad a destinatarios (decididores) internos y externos, pero de forma “equitativa” y “objetiva”. (ver 1. y 2. B.)

Es obvio que dicho deseo implica que todas y cada una de estas exigencias se cumplan conjuntamente.

En este Capítulo no se analiza ni se toma posición respecto de si la contabilidad puede no cumplir, al menos, con estas exigencias, desde una perspectiva que abarque la totalidad de la problemática contable.

Pero como es pretendido que la contabilidad constituye un determinado sistema de medición, entonces, es válido preguntarse si como tal puede o no cumplir con el listado de exigencias en cuestión.

La búsqueda de una respuesta a este interrogante, lleva a que la comunidad contable considere los siguientes aspectos.

Actualmente, la contabilidad sólo puede dar cuenta de hechos del mundo real que sean cuantificables y representables en moneda de cuenta. Sin superar esta limitación difícilmente podrá cumplir con las exigencias en cuestión, y superarla implica –por lo menos– la búsqueda exitosa de nuevos homomorfismos; y ésta, descubrir formas de cuantificar los hechos del mundo real que hasta el presente no pudieron serlo.

Deberá admitirse que la relación entre los hechos del mundo real y la cifra contable que da cuenta de los mismos, no es simple ni directa, ni mucho menos sencilla de establecer, sino que –por el contrario– está compuesta por otras relaciones a su vez, y que las mismas son lo suficientemente complejas como para involucrar problemas tales como la determinación del valor o probar si las respectivas representaciones numéricas son adecuadas.

La contabilidad utiliza corrientemente conceptos lógico-matemáticos que consisten –básicamente– en el sistema de Escalas y sus respectivas operaciones básicas; pero no está garantizado que esa utilización sea correcta, toda vez que no se conocen estudios –basados en criterios que las matemáticas y la lógica prescriben a tal efecto– sobre el particular. Tal análisis debe ser realizado, inexorablemente, si se pretende que la contabilidad constituya algún tipo de sistema de medición.

CAPITULO IV

UN TEMA CENTRAL EN CONTABILIDAD

A – PREMISAS PROVISORIAS (P. P.)

P. P. 1: En términos contables, disminuído cuantitativamente un activo sin afectar un pasivo –sea por una erogación de fondos, por un cobro o baja de un crédito, por entrega en propiedad a terceros o baja o amortización de un bien, físico o no, etc.– o aumentado el pasivo, la contrapartida de tales movimientos siempre será uno o varios débitos (suponiendo la aplicación de la partida doble). Y éste o éstos constituirán otro u otros activos y/o una pérdida o pérdidas y no otra cosa.

A su vez dichos débitos –al igual que todo registro contable– se realizan utilizando cifras, y éstas en muchos casos deben representar el valor de aquello a que corresponden.

En adelante “Valuación” denotará la asignación de valor a un activo o a una pérdida, contabilizados ambos en moneda de cuenta.

P. P. 2: Hay personas interesadas en informarse de ciertos hechos del mundo real y lo hacen por medio de la contabilidad. Las mismas pueden integrar grupos.

Todas y cada una de las personas y grupos, serán llamados en adelante “Destinatarios de la información contable”.

P. P. 3: Cuando los “Destinatarios de la información contable” comparten un conjunto de criterios referidos a medición, registro, proceso y representación contable, y/o a las dimensiones sintáctica, semántica y pragmática de un sistema o lenguaje formal contable –si el mismo existiera–, y/o a temas extracontables pero vinculados a la disciplina contable; y dicho conjunto de criterios sirven para determinar –directa o indirectamente– la “Valuación” (P. P. 1), a tales coincidencias se las llamará en adelante “Criterios compartidos de Valuación”.

B – DESTINATARIOS DE LA INFORMACION CONTABLE

En el Apartado 1. del punto B. del Capítulo III fueron enunciados algunos de los “Destinatarios de la información contable”, los que son numerosos y resulta difícil incluirlos a todos en una misma clasificación.

Si se tiene en cuenta que la contabilidad es aplicable y necesaria en toda organización social en la que deban procesarse datos para obtener información sobre ciertos hechos del mundo real —aquellos que son cuantificables y representables en moneda de cuenta—, y no solamente en algunas empresas o instituciones públicas o privadas, se explica lo afirmado en el primer párrafo.

Entendida así la contabilidad, pueden comprenderse dentro del ámbito de aplicación las instituciones (algunas citadas en 1, 2, 3, 4, 5 del Cap. III) siguientes: gobiernos nacionales y provinciales, municipalidades, organizaciones gubernamentales en las áreas de asistencia social, salud, universitaria, de contralor, comercio interno e internacional, etc., las empresas: grandes, medianas o pequeñas, industriales, comerciales, de servicios, mineras, bancarias, agropecuarias, etc., las cámaras, bolsas y mercados de valores, las agremiaciones de trabajadores, empresarios, etc., los partidos políticos, las organizaciones públicas y privadas sin fines de lucro, la hacienda familiar, etc.

De dicho ámbito es posible obtener los numerosos “Destinatarios de la información contable”, para lo cual será importante tener en cuenta que un mismo destinatario de información contable puede ser tal respecto de la proveniente de la institución o empresa a la que pertenece, como de la de otra u otras instituciones.

C - CRITERIOS COMPARTIDOS DE VALUACION

Los mismos constituyen un universo de discurso conocido ampliamente en la comunidad contable. El siguiente listado no es exhaustivo ni implica orden o clasificación alguna, y refiere a conceptos que son vinculables --directa o indirectamente-- con el de "Valuación"

(a) determinar si la contabilidad debe dar cuenta --exclusivamente o no-- de aquellos hechos del mundo real que son cuantificables y representables en moneda de cuenta, también llamados hechos económicos. Estableciéndose definiciones adecuadas, así como estableciendo satisfactoriamente la correspondiente relación. (Este tema se desarrolló en el Capítulo III).

(b) lograr una definición del término Objetividad tal que el mismo supere los problemas que existen con su enfoque actual. (ver Capítulo II).

(c) las cifras que representan valores correspondientes al momento que fueron contabilizadas, deben exponerse siempre sin sufrir modificación; este concepto es conocido como costo histórico.

(d) las cifras contables "históricas" deben ser corregidas mediante el uso de coeficientes que se corresponden con la devaluación de la moneda de cuenta.

(e) el criterio de costo "histórico" puede ser reemplazado por otro u otros, p. ej. los propuestos por la teoría de valores corrientes.

(f) tanto las pérdidas como las ganancias deben ser reconocidas contablemente en el momento que se tiene conocimiento de su existencia.

(g) optar por cual momento es el que corresponde para reconocer las ganancias; p. ej. durante el correspondiente a la traslación del dominio de un bien, o mientras el bien se encuentra en el activo, o en algún otro momento.

(h) definir si el concepto de Costo debe operarse en todos los casos en que se utilice la contabilidad.

(i) definir adecuadamente el concepto de Costo.

(j) determinar cuantos deben ser los modelos o alternativas de Costo.

(k) definir si el interés del capital de terceros debe integrar el Costo.

(l) definir si el capital propio debe expresarse en términos nominales o de moneda de cuenta invertida en el mismo o en términos de capacidad económica constante.

(m) definir doctrinaria y teóricamente en forma adecuada las cuentas, subcuentas, etc., de cada modelo contable, logrando una satisfactoria correspondencia con los hechos y operaciones a contabilizar. O lo que es lo mismo, determinar el contenido semántico y pragmático si pertenecen a un sistema formalizado.

(n) determinar la duración del período de tiempo al final del cual se cerrarán las cuentas y registros contables, para realizar los correspondientes informes.

(o) definir cual debe ser el objetivo de los estados contables y, por lo tanto, de la contabilidad. Al respecto algunas de las posiciones tienen que ver con criterios tales como:

- sólo deben satisfacer exigencias de carácter legal o jurídico, pudiendo las mismas provenir del contexto externo al contable como en los casos de leyes, decretos, disposiciones de organismos de contralor, etc., o del contexto interno contable, p. ej. resoluciones de agrupaciones profesionales, congresos y asambleas.

- deben ser útiles para el control de bienes y derechos.
- deben ser útiles para la toma de ciertas decisiones económico-financieras. Para lo cual se discute si deben referir a hechos ocurridos, o a describir la situación económico-financiera a la fecha de cierre de los estados contables, o a hechos a ocurrir.

(p) definir si el objetivo de los estados contables y el contenido de los enunciados contables que impliquen juicios de valor, deben ser establecidos por la comunidad contable, o por los “Destinatarios de la información contable”, o por ambos.

También debe tenerse en cuenta que los “Destinatarios de la información contable”, en nuestro país, recibirán la correspondiente información –en muchos casos– tamizada por una red jurídico-normativa, que excede los aspectos formales o de presentación de los estados contables disponiendo respecto del contenido y objetivo de los mismos al abarcar temas tales como “Valuación” y se caracteriza por presentar criterios diferentes y hasta contrapuestos sobre un mismo tópico en muchos casos.

La normativa aludida comprende: los artículos 51 y 52 del Código de Comercio; las leyes N^{ros.} 19.550, 19.742 y 22.903; las resoluciones dictadas por los organismos de control como el B.C.R.A., la C.N.V., las Direcciones o Inspecciones de Personas Jurídicas, la Superintendencia de Seguros, los Institutos Nacionales de Acción Cooperativa, de Acción Mutual y de Obras Sociales; la emitida por la comunidad contable a través de Asambleas, Congresos, Conferencias nacionales e internacionales, Jornadas, etc., por el I.T.C.P. de la F.A.G.C.E. como recomendaciones, dictámenes e informes, por el C.E.C. y T. de la F.A.C.P.C.F. como informes y resoluciones técnicas, y –por último– la emitida por los distintos Consejos Profesionales y Colegios de Graduados, como resoluciones.

D – UN TEMA CONTABLE CENTRAL

Un tema fundamental para la comunidad contable, por lo multifacético y difícil que resulta su tratamiento, es el que se plantea en el siguiente interrogante.

Puede ser aceptado como válido el siguiente enunciado?: Los hechos del mundo real, cuantificables y representables en moneda de cuenta, pueden ser procesados por la contabilidad conforme a un **único** conjunto de “Criterios Compartidos de Valuación” –incluyan éstos, o no, a los llamados P.C.G.A.– mediante un **único** estado ó informe contable, tal que sea aceptada como válida representación por **todos y cada uno** de los “Destinatarios de la información contable”.

La respuesta es negativa. Y entre las razones que pueden esgrimirse para fundamentarla, será suficiente exponer algunas.

Es evidente que no se cuenta con enfoque alguno que permita una coincidencia teórica y fáctica acerca del término Objetividad, lo cual fue demostrado en el Capítulo II proponiéndose una alternativa nueva.

También, puede admitirse que las pautas mínimas o comunes a todo sistema de medición se cumplen en algunos casos, p. ej. si el elemento empírico con el cual debe validarse el correspondiente homomorfismo está constituido por precios o billetes de dinero. Sin embargo, no se ha demostrado que ello ocurra en cuanto caso de contabilidad pueda operarse, sólo obsérvese si el elemento empírico no está constituido por precios sino por los valores que éstos representan, o por los objetos y hechos a que estos valores pertenecen.

Además, se está muy lejos de lograr que todos y cada uno de los “Destinatarios de la información contable” participen de algún conjunto de “Criterios Compartidos de Valuación”. Lo mismo ocurre con los integrantes de la comunidad contable.

En cuanto al actual estado jurídico-normativo contable, debería ser modificado para que puedan superarse los problemas que plantea a la disciplina.

Por último, debe tenerse presente que en la disciplina contable no se cuenta con una teoría del valor propia, ni se ha adoptado alguna existente en otro campo del conocimiento, pese al esfuerzo realizado a tales efectos. Tanto en economía como en teoría de la decisión, es aceptado que el valor asignado por diferentes personas a un mismo objeto o hecho del mundo real, no necesariamente será el mismo; y tal aceptación está respaldada por enfoques teóricos, los que en algunos casos han sido desarrollados en sistemas o lenguajes formales. Sin embargo en contabilidad resulta difícil encontrar una posición teórica análoga, ni –mucho menos– desarrollada adecuadamente.

E – PROPUESTA

Se parte de la siguiente hipótesis: hay grupos de “Destinatarios de la información contable” que participan de los mismos “Criterios compartidos de Valuación”.

Esta hipótesis no está desconectada de la realidad y es, más bien, descriptiva de la misma. No es difícil observar la existencia de conjuntos de usuarios de información contable que aceptan una determinada forma de presentación de estados contables o algún método de valuación, por solo poner dos conceptos, distintos de los que son aceptados por otro u otros conjuntos de usuarios. Por ejemplo el conjunto de empresarios de la industria, respecto de los que desarrollan la actividad minera y de los que brindan servicios hospitalarios.

Lo que diferenciará a un grupo de “Destinatarios de la información contable” de otro u otros, es que tengan diferentes (sendos) criterios compartidos de Valuación”, o expresado de forma diferente: habrá tantos (conjuntos de) “criterios compartidos de Valuación” como grupos de “Destinatarios de la información contable”.

El enfoque propuesto tiene mayor probabilidad de encontrar solución al problema actual de la contabilidad. Este es el de encontrar un único juego de Principios o criterios compartidos que permitan dar con un método de Valuación que sea útil para todo destinatario. Tal búsqueda ha fracasado hasta hoy —y tiene alta probabilidad de seguir así— provocando la existencia de un mosaico teórico, técnico y normativo que como resultado más notorio alcanzó un estado de continua crítica a la disciplina, dentro y fuera de la comunidad contable, en temas fundamentales como valuación y determinación del resultado económico.

La alternativa propuesta se caracteriza por una postura teórica con mayor acento en el aspecto descriptivo que en el prescriptivo, a diferencia de los actuales enfoques.

CAPITULO V

LOS SISTEMAS FORMALES EN LA CONTABILIDAD

A - INTRODUCCION

En capítulos anteriores se ha planteado la necesidad de desarrollar sistemas o lenguajes formales para el estudio de la contabilidad, pues son parte integrante de la metodología que permitiría operar la Objetividad propuesta para la comunidad contable. También porque estos sistemas permitirán progreso a la disciplina, abordando con ellos distintos aspectos de la teoría contable o del desarrollo de distintos modelos contables.

“Conocimiento científico y lenguaje se hallan indisolublemente ligados porque dicho conocimiento, según se acepta usualmente, se cristaliza en sistemas de signos y de esta manera se vuelve Intersubjetivo”. (SCARANO, E.R., 1982, pág. 3)

La nitidez y precisión con que es posible mostrar aspectos de las teorías en general, y de la contable en este caso, mediante los sistemas formales tiene, entre otras, la ventaja de poder transmitir dichos aspectos en forma inequívoca. Lo cual facilita su discusión y disminuye la posibilidad de que ocurran errores de interpretación.

SCARANO destaca las cualidades que tienen los sistemas formales para la epistemología y especialmente para la metodología, al decir:

“a) Se obtiene un grado de claridad y precisión imposible de conseguir por otros medios, tanto respecto a los términos primitivos utilizados, la explicación de fórmula y de todos los supuestos al sistema (axiomas), como de las afirmaciones que se desprenden del sistema, o de él con supuestos auxiliares (las nociones de demostración y deducción). También a nivel semántico son notables las ventajas señaladas en cuanto a las denotaciones de las expresiones, las condiciones de verdad, la interpretación resultante, etc.

b) Mediante los sistemas formales se provee ayuda y control efectivo a la institución. Para muchos ésta es la ventaja decisiva en su favor. Muestran de modo manifiesto, y mejor que cualquier otro método alternativo, el alcance, límites y fiabilidad de nuestras intuiciones básicas.

c) Nos brindan un método eficiente para elucidar cuáles son las consecuencias de nuestros supuestos. Puede resultar que consecuencias insospechadas se sigan de nuestros axiomas, como el caso inverso, consecuencias que creemos se siguen de ellos se muestran mediante el análisis formal que no sucede así.

d) La importante distinción entre lenguaje objeto y metalenguaje se realiza sistemáticamente, incluso señalando la diferencia mediante el empleo de lenguajes con distinta forma gráfica. Se evitan por lo tanto, todas las confusiones y antinomias ligadas al hecho de no realizarla claramente.

e) Sólo los lenguajes formales proveen una base rigurosa para un examen metateórico de las propiedades estructurales que posee una teoría, o bien de sus relaciones con otras teorías.

f) Otra ventaja decisiva es la de permitirnos obtener modelos distintos de una misma estructura y así, relacionar dominios aparentemente sin vinculación común. Los métodos formales

posibilitaron una verdadera revolución en la matemática y la lógica, y tienen las mismas consecuencias en las ciencias empíricas”. (*ibid*: págs. 37 y 38)

Entre los integrantes de la comunidad contable argentina se ha extendido últimamente la afirmación que presenta a la contabilidad como un lenguaje. Sin embargo la idea es vaga, sin que se haya planteado siquiera qué tipo de lenguaje sería; y si dicha afirmación refiriera tácitamente a los lenguajes artificiales, no se los ha desarrollado en la disciplina contable de nuestro medio ni tentativamente.

Los lenguajes formales no existen física o materialmente con sólo enunciarlos, sino que para referir a ellos como existentes deben estar concreta y realmente desarrollados. Pues por ser lenguajes artificiales –creados por el hombre– mientras no se los cree no existen; son lenguajes inventados por la ciencia, no están dados o existentes con anterioridad a su estudio, como por ejemplo ocurre con el lenguaje hablado.

También en nuestro medio son poco conocidos los importantes trabajos realizados para axiomatizar la contabilidad, de los que se puede citar a modo de ejemplo –por el grado de desarrollo logrado, así como por el nivel intelectual de su autor– “Recientes perfeccionamientos en la presentación axiomática de los sistemas contables” de Richard Mattessich (publicado en R.E. F.C. Vol II, número 4, España, Enero-Abril 1973, páginas 443 a 465). Y aunque no se citen sus trabajos, en los que además de sistemas formales apelan a otros conceptos de metodología científica en el estudio de asuntos contables, corresponde mencionar a Leandro Cañibano, Moisés García García, Vicente Montesinos Julve, Maurice Moonitz, R. Sprouse, Shizuko Saito y Yuji Ijiri como integrantes de lo que tal vez llegue a constituir un nuevo programa de investigación en contabilidad, caracterizado por aplicar a ésta conceptos pertenecientes a la epistemología.

Sin embargo, el desarrollo de este enfoque ha tenido que superar resistencias como se deduce de la siguiente opinión de MATTESSICH: “Al parecer, las dos razones existentes para rechazar la formulación por teoría de conjuntos son: 1) el hecho de que la mayoría de los especialistas de Contabilidad sienten temor ante la teoría de conjuntos, bien por su creencia de que sus conocimientos matemáticos son insuficientes o bien porque piensan que una formulación menos rigurosa de la Teoría de la Contabilidad es suficientemente precisa, y 2) la opinión de los cultivadores de la Economía de la Empresa en su aspecto cuantitativo, los cuales sí cuentan con suficiente nivel matemático, tienen de la Contabilidad, disciplina a la que consideran sin interés, irrelevante e incluso obsoleta. Pensamos que ambos hechos se derivan de importantes confusiones, el primero de ellos está originado por dos falacias: 1) que una formulación por teoría de conjuntos es excesivamente difícil de comprender, cuando la realidad es que bastan unos pocos conceptos básicos para solventar este problema, y 2) que la formulación de una teoría puede llevarse a cabo, en último caso, sin un razonamiento riguroso.

El segundo hecho se debe a la falacia de que la Teoría de la Contabilidad es irrelevante por la formulación de una teoría general del Sistema Informativo Empresarial. Recientemente hemos intentado demostrar que nuestra presentación axiomática de la Contabilidad y la definición semántica de los sistemas contables que de ella se deriva, puede tener gran relevancia en la construcción de una teoría general del Sistema Informativo Empresarial”. (*Ibid*: págs. 445 y 446)

Seguidamente se desarrollarán los modelos de sistemas formales propuestos para la contabili-

dad en capítulos anteriores. El primero de ellos, llamado Modelo General, es común a todo sistema contable por “partida doble”. En él están todos los términos y conceptos elementales y necesarios, para que un sistema de registro de datos sea considerado como contable; esto se corrobora en los dos modelos que se exponen a continuación, los que deben considerarse a tal efecto ejemplificativos de cualquier otro que pueda desarrollarse basado en la partida doble.

B. SISTEMAS FORMALES CONTABLES

AXIOMATIZACION DE LA ESTRUCTURA BASICA UNIVERSAL DE CONTABILIDAD

POR PARTIDA DOBLE - MODELO GENERAL

La siguiente axiomatización se extrajo de un trabajo inédito titulado "Informe. Una axiomatización de la contabilidad." (cfr. AVILA, H. E., GONZALEZ BRAVO L. E. y SCARANO E., Buenos Aires, 1984)

<u>SINTAXIS</u>	<u>SEMANTICA</u>
V	conjunto de valores contables
K	conjunto de valores a contabilizar en un período de tiempo
$K \subset V$	
$\mathcal{P}K$	conjunto de débitos y créditos de las cuentas
$Cu \subset \mathcal{P}K \quad X \quad \mathcal{P}K$	conjunto de cuentas
$(x, y) \in Cu$	cuenta específica donde x es conjunto de débitos e y conjunto de créditos
$v, v_1, v_2, \dots; c, c_1, c_2, \dots;$	variables que toman elementos de V y de Cu
L, M, N,	subconjunto cualesquiera de V
D1 $c^d = \bigcap c$	(conjunto de) débitos de c
D2 $c^h = \bigcup c - c^d$	
D3 un sistema $\{K, Cu\}$ es un sistema contable sii $K \subset V$ es un conjunto finito de cifras, $Cu \subset \mathcal{P}K \quad X \quad \mathcal{P}K$ y se satisfacen los axiomas 1 a 5 para todo $c_1, c_2 \in Cu$	
D4 $d = \bigcup D_1 Cu$	
D5 $h = \bigcup D_2 Cu$	
D6 $tL = \sum L$	
D7 $sc = tc^d \dot{=} tc^h$	
D8 $D = \{v / \exists c (sc = v \text{ y } c^d > c^h)\}$	
D9 $H = \{v / \exists c (sc = v \text{ y } c^d < c^h)\}$	
A1 $\bigcup D_1 Cu = K$	
A2 $\bigcup D_2 Cu = K$	
A3 si $c_1 \neq c_2$, entonces $c_1^d \cap c_2^d = \emptyset$	
A4 si $c_1 \neq c_2$, entonces $c_1^h \cap c_2^h = \emptyset$	
A5 $c_1^d \cap c_1^h = \emptyset$	
TS1 $L = M$ sólo si $tL = tM$	
TS2 $L \cap M = \emptyset$ sólo si $tL + tM = t(L \cup M)$	
TS3 el pasaje de términos entre las sumas de las sumatorias de los elementos de dos particiones de clases idénticas, o de clases cuyas sumatorias son idénticas, preserva la identidad. (De este teorema se muestra la siguiente aplicación)	

Caso I Sea $d = h$, y
 $\{d_1, d_2, \dots, d_n\}, \{h_1, h_2, \dots, h_m\}$
particiones de ella, se forma la unión de los elementos de cada una, tal que por hipótesis:

$$(1) d_1 \cup d_2 \cup \dots \cup d_n = h_1 \cup h_2 \cup \dots \cup h_m$$

dados los axiomas del sistema contable, $n=m$. Sumando cada uno de los miembros de (1) y por TS1, TS2 y D6:

$$(2) td_1 + td_2 + \dots + td_n = th_1 + th_2 + \dots + th_m$$

por pasaje de términos y asociación:

$$(3) (td_1 - th_1) + (td_2 - th_2) + \dots + (td_n - th_m) = 0$$

llamando sd_i a los términos en los que $td_i > th_i$ y sh_j cuando $td_j < th_j$, queda

$$(4) sd_i + \dots + sd_{i+m} - sh_j - \dots - sh_{j+k} = 0$$

pasando a la derecha los términos sh_j

$$(5) sd_i + \dots + sd_{i+m} = sh_j + \dots + sh_{j+k}$$

T1 $d = h$

por A1, A2, D4, D5

T2 $td = th$

por T1, TS1

T3 $tD = tH$

Por T1, TS3 (caso I), D8, D9

MODELO AXIOMATICO ESTANDAR CONTABLE

CASO A - INFORMACION DE ACTIVIDAD LUCRATIVA

SINTAXIS

SEMANTICA

$V; K; K \subset V; PK; Cu \subset PK \times PK; (x, y) \in Cu; v, v_1, v_2, \dots; c, c_1, c_2, \dots; L, M, N, \dots; D1, D2, D3, D4, D5, D6, D7, D8, D9, D10^1$

denotan lo establecido en el Modelo General.

D10 $A = \{v/v \in L \text{ y } L \in \Pi_2 D \text{ y } D \sim L \neq \emptyset\} (\circ)$

A denota Activo, o sea el conjunto de cuentas agrupadas en Disponibilidades, Créditos, Bienes para la Venta y Bienes de Uso.

D11 $Pe = D \sim A (\circ)$

Pe denota Pérdidas, o sea el conjunto de cuentas agrupadas en Costo de Ventas y en Otros Egresos.

D12 $Pa = \{v/v \in L \text{ y } L \in \Pi_2 H \text{ y } H \sim L \neq \emptyset\} (\circ)$

Pa denota Pasivo, o sea el conjunto de cuentas de saldo acreedor, excluidas las agrupadas en Ganancias.

D13 $G = H \sim Pa (\circ)$

G denota Ganancias, o sea el conjunto de cuentas agrupadas en Ingresos por Ventas y en Otros Ingresos.

D14 $Pt = \{v/v \in L \text{ y } L \in \Pi_2 Pa \text{ y } Pa \sim L \neq \emptyset\} (\circ)$

Pt denota Pasivo con Terceros, o sea el conjunto de cuentas agrupadas en Deudas, Provisiones y Provisiones.

D15 $C = Pa \sim Pt (\circ)$

C denota Capital.

D16 $PN = tC + tGa + tPe$

PN denota Patrimonio Neto.

D17 $Di = A_1$

Di denota Disponibilidades, o sea las cuentas que representan el dinero en efectivo, valores similares a éste, así como saldos acreedores en cuentas corrientes bancarias de propiedad de la empresa.

D18 $Cr = A_2$

Cr denota Créditos, o sea las cuentas que representan los derechos a favor de la empresa, y todo gasto no devengado por no haber transcurrido el tiempo o no haberse producido determinado ingreso (sea que el gasto esté pagado o no).

D19 $BV = A_3$

BV denota Bienes para la Venta, o sea las cuentas que representan bienes físicos (mercaderías) adquiridos por la empresa para lucrar con su venta, y todo gasto -excluidos intereses financieros- necesario para ello; independientemente si por las compras y gastos se realizaron los respectivos pagos o no. Formarán el valor de los bienes físicos las ganancias por tenencia. Se entiende por éstas

D20 $BU = A_4$

BU denota Bienes para Uso, o sea las cuentas que representan los bienes físicos de propiedad de la empresa destinados a operar la venta de BV, y todo gasto -excluidos intereses financieros- necesarios para su adquisición y mantenimiento; independientemente si por las respectivas compras y gastos se realizaron o no pagos.

D21 $Dt = Pt_1$

Dt denota Deudas, o sea las cuentas que representan a todo tipo de deuda contraída por la empresa, con excepción de aquellas que serán representadas por las cuentas agrupadas en Previsiones y Provisiones.

D22 $Am = Pt_2$

Am denota Amortizaciones Acumuladas, o sea las cuentas que representan la depreciación sufrida en su valor por los BU, como consecuencia de su uso normal entre el momento de su alta y el de Se entiende por "uso normal" a y por "alta" a

D23 $Pre = Pt_3$

Pre denota Previsiones, o sea las cuentas que representan las deudas u obligaciones contraídas por la empresa, cuyo monto total no ha sido calculado con exactitud.

D24 $Pro = Pt_4$

Pro denota Provisiones, o sea las cuentas que representan las deudas u obligaciones contraídas por la empresa, cuya fecha de cumplimiento no se conoce con exactitud.

D25 $CP = C_1$

CP denota Capital Propio, o sea las cuentas que representan aportes -realizados o a realizar- de los propietarios de la empresa en dinero en efectivo y/o en derechos y/o en bienes económicos, o ganancias que corresponden a aquellos y que provienen de la actividad de la empresa. Dichas ganancias siempre serán expuestas como cuentas específicas de Ga, previamente a su inclusión en CP.

D26 $R = C_2$

R denota Reservas, o sea las cuentas que representan recursos de la empresa destinados a fines específicos. Se entenderá por "recursos"..... .. y por "fines específicos"..... ..

D27 $RA = C_3$

RA denota Resultados Acumulados, o sea las cuentas que representan la suma algebraica de los RN desde el comienzo de la actividad de la empresa. restados los montos asignados a CP y/o R

D28 $IV = Ga_1$

IV denota Ingresos por Ventas, o sea las cuentas que representan las ventas de BV, durante un periodo de tiempo llamado Ejercicio Económico. Se entiende por Ejercicio Económico

D29 $OI = Ga_2$

OI denota Otros Ingresos, o sea las cuentas que representan Ganancias no comprendidas en IV y ocurridas durante el Ejercicio Económico, con independencia si fueron cobradas o no. Por Ganancia se entiende

D30 $CV = Pe_1$

CV denota Costo por Ventas, o sea las cuentas que representan los valores por los que se registraron los BV que son vendidos durante el Ejercicio Económico.

D31 $OG = Pe_2$

OG denota Otros Egresos, o sea las cuentas que representan Pérdidas no comprendidas en CV y ocurridas durante el Ejercicio Económico, con independencia de si se pagaron o no. Por pérdidas se entiende

D32 $RB = tIV - tCV$

RB denota Resultado Bruto, o sea las cuentas que representan lo indicado en IV y en CV, operados algebraicamente sus respectivos saldos.

D33 $RN = tGa - Pe$

RN denota Resultado Neto

A1, A2, A3, A4, A5

denotan lo establecido en el Modelo General

A6 $\Pi_4 A = (A_1, A_2, A_3, A_4)$

A7 $\Pi_4 Pt = (Pt_1, Pt_2, Pt_3, Pt_4)$

A8 $\Pi_3 C = (C_1, C_2, C_3)$

A9 $\Pi_2 Ga = (Ga_1, Ga_2)$

A10 $\Pi_2 Pe = (Pe_1, Pe_2)$

TS1, TS2, TS3, Caso I

denotan lo establecido en el Modelo General

Caso II Sea, $tD = tH$, y $\{A, Pe\}, \{Pt, C, G\}$

se forma la unión de cada una, y por hipótesis queda:

(6) $t(A \cup Pe) = t(Pt \cup C \cup G)$ por TS2 y D6

(7) $tA + tPe = tPt + tC + tG$, por pasaje de términos queda:

(8) $tA - tPt = tC + tG + tPe$

T1, T2, T3

denotan lo establecido en el Modelo General

T4 si $\Pi_{2D} = \{A, Pe\}$ y $\Pi_{3H} = \{Pt, C, G\}$ entonces $tA - tPe = PN$ (°)

T5 $tDi + tCr + tBV + tBU = tA$ por TS2, D17, D18, D19, D20, D10

T6 $tDt + tAm + tPre + tPro = tPt$ por TS2, D21, D22, D23, D24, D14

T7 $tCP + tR + tRA = tC$ por TS2, D25, D26, D27, D15

T8 $tIV + tOI = tGa$ por TS2, D28, D29, D13

T9 $tCV + tOg + Pe$ por TS2, D30, D31, D11

T10 $tCP + tR + tRA + tGa + tPe = tPN$ por TS2, D16, T7

(°) cfr.: GONZALEZ BRAVO L.E. y otros, Buenos Aires, 1984, trabajo inédito

MODELO AXIOMATICO ESTANDAR CONTABLE

CASO B - RENDICION DE CUENTAS DE UN CONSORCIO DE COPROPIETARIOS DE INMUEBLE

SINTAXIS

SEMANTICA

$V; K; K \subset V; P; K; Cu \subset P; K \times P; (x, y) \in Cu; v, v_1, v_2, \dots; c, c_1, c_2, \dots; L, M, N; D_1, D_2, D_3, D_4, D_5, D_6, D_7, D_8, D_9,$

denotan lo establecido en el Modelo General

D10 $Eg = \{v/v \in L \text{ y } L \in \Pi_2 D \text{ y } D \sim L \neq \emptyset\}$

Eg denota Egresos, o sea el conjunto de cuentas agrupadas en Egresos Ordinarios y en Egresos Fx extraordinarios

D11 $CC = D \sim Eg$

D12 $I = \{v/v \in L \text{ y } L \in \Pi_2 H \text{ y } H \sim I \neq \emptyset\}$

I denota Ingresos, o sea el conjunto de cuentas agrupadas en Ingresos por Expensas y en Ingresos por Cuotas Extraordinarias

D13 $De = H \sim I$

De denota Deudas, o sea las cuentas que representan todo tipo de deuda contraída por el Consorcio, pendientes de saldar al día correspondiente a la rendición de cuentas anual. Por "rendición de cuentas anual" se entiende

D14 $CB = CC_1$

CB denota Caja y Bancos, las cuentas que representan el dinero y valores similares al mismo y/ o los saldos acreedores en cuentas corrientes bancarias, de propiedad del Consorcio.

D15 $Cr = CC_2$

Cr denota Créditos, o sea las cuentas que representan los derechos a favor del Consorcio, al día de la rendición de cuentas.

D16 $EO = Eg_1$

EO denota Egresos Ordinarios, o sea las cuentas que representan los gastos pagados que normalmente ocurren todos los meses del año, y aquellos que se encuentran impagos al día correspondiente a la rendición de cuentas anual. Se entiende por gasto a toda contrapartida (contable) de pago o suma adeudada al citado día.

D17 $EE = Eg_2$

EE denota Egresos Extraordinarios, o sea las cuentas que representan los gastos pagados o adeudados al día correspondiente a la rendición de cuentas anual, y que por su ocurrencia infrecuente no son incluidos en EO.

D18 $IE = I_1$

IE denota Ingresos por Expensas, o sea las cuentas que representan el cobro en dinero o valores equivalentes al mismo a los consorcistas por la parte proporcional que les corresponde a fin de cubrir los EO

$$D19 \quad ICE = I_2$$

ICE denota Ingresos por Cuota Extraordinaria, o sea las cuentas que representan el cobro en dinero o valores equivalentes al mismo a los consorcistas por la parte proporcional que les corresponde a fin de cubrir los EE.

A1, A2, A3, A4, A5,

denotan lo establecido en el Modelo General

$$A6 \quad \prod_2 CC' = (CC_1, CC_2)$$

$$A7 \quad \prod_2 Eg = (Eg_1, Eg_2)$$

$$A8 \quad \prod_2 I = (I_1, I_2)$$

TS1, TS2, TS3, Caso I

denotan lo establecido en el Modelo General

Caso II

$tD=tH$ y $\{Eg, CC\}, \{I, De\}$ particiones de D y H respectivamente. Por hipótesis:

$$(6) \quad t\{Eg \cup CC\} + t\{I \cup De\} \quad \text{por TS2 y D6}$$

$$(7) \quad tEg + tCC = tI + tDe$$

T1, T2, T3

denotan lo establecido en el Modelo General

$$T4 \quad tCB+tCr+tEO+tEE=tDe+tIE+tICE \quad \text{por T3, TS3 (Caso II), D14, D15, D16, D18, D19}$$

C – CONSIDERACIONES SOBRE LOS SISTEMAS FORMALES PROPUESTOS

Los componentes sintácticos y semánticos del Modelo General son comunes a todo sistema contable por Partida Doble. Dichos componentes no son la totalidad de los que corresponden a todos los aspectos de cualquier sistema contable, pero sea cual sea éste contendrá inevitablemente a los componentes sintácticos y semánticos del Modelo General.

Estos componentes, o términos son: valores contables, valores a contabilizar, concepto de débitos y créditos, de cuentas, de sistema contable, de Debe y Haber, de registro simultáneo en dos cuentas, y de balance de Sumas y Saldos. Mediante este Modelo General puede deducirse que una Teoría General de la Contabilidad contará como propios a los citados conceptos, lo cual no excluye la posibilidad de que se consideren tales a otros pero afirma que aquellos se presentarán en cualquier caso posible.

También puede inferirse que constituyen la Teoría General de la Contabilidad conceptos provenientes de las matemáticas y la lógica, como número natural, suma, resta, etc. (ver Capítulo III). El conjunto de los conceptos citados es conocido como Partida Doble.

El Modelo General muestra, también, algunas restricciones de la formalización. Esta no atrapa a la disciplina contable en forma completa, más bien lo hace en sus aspectos en cuanto a procesador de datos solamente. Escapan, por lo tanto, asuntos esenciales como la teoría de la medición contable, la identificación de las cuentas concretas o reales, o la asignación de los saldos de las cuentas en agrupamientos como activo, pasivo, pérdidas, ganancias, etc. Los axiomas tampoco son leyes científicas, sino simplemente una doble clasificación de un conjunto de valores relacionados con ellos. La significatividad de toda taxonomía es la posibilidad de predecir, y este no es el caso ya que acá los axiomas no poseen primitivos interdependientes que permitan la predicción como ocurre en ciencia. En cuanto a cómo se entiende la contabilidad en este Modelo General es en su aspecto descriptivo, lo cual también se torna como una restricción del mismo puesto que la disciplina contable también se desarrolla en el campo descriptivo. Por último, al no incluir el Modelo conceptos de la teoría de la medición contable tampoco contiene conceptos sintácticos que correspondan a Functores, aunque aún en el caso que se los incluya no se alterarían los cinco axiomas. (cfr: AVILA, H. E. y otros, Buenos Aires, 1984).

Los dos Modelos Caso presentados permiten, en primer término, corroborar que el carácter de Modelo General dado al que los antecede es correcto y que es común a todo sistema contable por Partida Doble. Así es posible observar que las definiciones 1 a 9, los axiomas 1 a 5 y los teoremas 1 a 3 del Modelo General, se presentan invariablemente en los Modelos Caso A y B; y estarán en cuanto Modelo se desarrolle mientras que se trate de aplicaciones del esquema o mecanismo conocido como Partida Doble, permitiendo obtener balances de Sumas y Saldos.

En los Casos A y B se observa con nitidez a través de las dimensiones sintáctica, semántica y pragmática de un lenguaje formal, cómo el contenido de las cuentas así como la forma de agruparlas y exponerlas está determinada —en sendos Casos— por la información que se desea obtener. Es decir, que no se derivan de los componentes sintácticos del Modelo General; de donde conceptos como los de devengado, ecuación patrimonial, costos por ventas, etc. presentados en el Caso A, y percibido, ingresos por expensas, egresos ordinarios, etc. en el Caso B. si bien pertenecen al campo del conocimiento contable, no están incluidos en el Modelo General.

Así como este Modelo permite visualizar fácilmente que la Teoría Contable está integrada por conceptos propios de la misma y por los provenientes de la lógica y la matemática, los que por subyacer en todos los casos conocidos de contabilidad por Partida Doble podrían darle a aquella carácter de Teoría General de la Contabilidad, en los modelos A y B se observa como se agregan conceptos operados por la disciplina contable que no necesariamente son propios de la teoría contable, como por ejemplo los de valuación.

Muy posiblemente se aumenten las posibilidades de progreso de la teoría contable enriqueciendo algunos de sus conceptos básicos con los provenientes de otras como la del valor y la de la medición. Aunque lo evidente es que no puede desarrollar todos sus conceptos básicos con los términos contenidos en el Modelo General, sino en base a otros conceptos propios y de otras teorías no comprendidos por estos y conforme a las necesidades propias de cada situación particular para la que deba proveerse información contable.

Otro aspecto importante y central para las situaciones problemáticas que ocurren en el campo de aplicación contable, está constituido por el hecho de que los Modelos Formales son útiles para entender la razón por la cual no se encuentra solución a las mismas, o porque las que se encuentran no son todo lo adecuadas que es de desear y son discutidas. Dichas situaciones se presentan cuando los enfoques teóricos no resuelven adecuadamente problemas concretos importantes (incidencia de la inflación, reconocimiento de la ganancia, etc.), lo cual ocurre corrientemente porque difícilmente pueda darse solución a problemas concretos (prácticos) si conceptual o teóricamente no se lograron en forma adecuada las respectivas definiciones. Aún hoy parte de la doctrina discute acerca de si los intereses financieros deben ser o no activados, sin embargo, aún no se logró una conceptualización teórica satisfactoria e intersubjetiva del término costo ni si el mismo es inherente a cuanto caso posible se opere en contabilidad.

La utilización de Sistemas Formales para estudiar la contabilidad, aportará la posibilidad de solucionar problemas como los antes citados. Pues resulta evidente que si bien contar con la formalización de la teoría contable no garantiza la solución a todo problema existente o posible, también es cierto que mediante estos Sistemas los conceptos y criterios incluidos en sus niveles sintáctico y semántico disminuirán la posibilidad de que en el campo de aplicación o pragmático se presenten problemas como los arriba citados.

BIBLIOGRAFIA

- ARREGHINI, Hugo Ricardo**, "Estados Contables para información externa". Buenos Aires, El Coloquio, 1978
- , "La Fuerza de las normas de contabilidad de uso generalizado" (En Revista Administración de empresas, T VIII, pág. 193).
- AVILA, Héctor, GONZALEZ BRAVO, Lucio E. y SCARANO, Eduardo**, "Informe: Una axiomatización de la contabilidad", Buenos Aires, 1984, inédito.
- BERTORA, Héctor Raúl**, "Normas contables de aceptación general" (En Revista de Ciencias Economicas. Junio 1963, pág. 273. Reproducido en Revista Administración de Empresas, T. VI, pág. 283).
- BIONDI, Mario y otros**, "Ideas para una reformulación total de los principios de contabilidad generalmente aceptados". (En revista Administración de Empresas, T VI, pág. 345).
- BOCARDI, Enrique R., CHAPMAN, William L. y CHYRIKINS, Héctor**, "Ensayo de un concepto de ganancia realizada" (En Revista Administración de empresas, T. VI- A, pág. 289).
- BOTTARO, Oscar E.**, "El criterio económico de ganancia en la contabilidad". Buenos Aires, Macchi, 1982
- BUNGE, Mario**, "La ciencia, su método y su filosofía", Buenos Aires, Siglo Veinte, 1976.
- , "Status epistemológico de la administración". (En Administración de Empresas, N^o 132, págs 1145 a 1149).
- CAÑIBANO, Leandro**, "Teoría actual de la contabilidad", España, I.C. E., 1979
- DEALECSANDRIS, Ricardo P. y LUPPI, Hugo A.**, "Los principios de contabilidad generalmente aceptados" (En Revista Administración de Empresas, T. 111, pág. 1013).
- , y **SANCHEZ BROT, Luis E.**, "Desarrollo histórico de los principios de contabilidad en la República Argentina" (En Revista Administración de Empresas, T VI, pág. 195).
- FORTINI, Hernando L. y otros**, "Replanteo de la técnica contable". Buenos Aires, Macchi, 1980.
- , y otros, "La contabilidad actual. ¿Valores económicos o valores históricos, eventualmente indexados?" (Presentado al Segundo Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas, F.A.C.P.C E., agosto de 1980).
- FOWLER NEWTON, Enrique**, "Tratado de contabilidad" (cinco volúmenes), Buenos Aires, Ediciones de Contabilidad Moderna, 1982.
- GOMEZ, Ricardo J.**, "Filósofos 'Modernos' de la Ciencia", Buenos Aires, Universidad, Facultad de Ciencias Económicas, Departamento de Doctorado, 1975.
- GONZALEZ BRAVO, Lucio E.**, "¿La base de la contabilidad, el costo de reposición y el activamiento de intereses financieros fueron inventados hace más de cuatrocientos años?". Buenos Aires, 1983, inédito.
- KUHN, Thomas S.**, "La estructura de las revoluciones científicas", México, Fondo de Cultura Económica, 1971
- LAKATOS, Imre**, "Historia de la ciencia", Madrid, Tecnos, 1974
- LAZZATI, Santiago C.**, "Ensayos sobre teoría contable", Buenos Aires, Macchi, 1976.
- , "El objetivo de los estados contables", Buenos Aires, Macchi, 1977.
- LISDERO, Arturo E.**, "El concepto de balance en la doctrina contable", Buenos Aires, Macchi, 1975
- LOPEZ SANTISO, Horacio**, "Ensayos sobre técnica contable-La necesidad de revisión de los temas contables vigentes", Buenos Aires, Macchi, 1974.
- MOONITZ, Maurice**, "The basic Postulates of Accounting". Nueva York, 1961.
- MOSTERIN, Jesús**, "La estructura de los conceptos científicos" (En Revista Investigación y Ciencia, N^o 16, enero 1978, pág. 82 a 93).
- PAVESI, Pedro F. J.**, "Crítica a ciertos aspectos de la utilización del costo de oportunidad en la contabilidad" (En Revista Contabilidad y Administración T. IX Págs. 987 y siguientes).
- POPPER, Karl R.**, "La sociedad abierta y sus enemigos", Buenos Aires, Paidós, 1957.
- , "La miseria del historicismo". Madrid, Taurus, 1961.

- , "El desarrollo del conocimiento científico-Conjeturas y refutaciones", Buenos Aires, Pados, 1967
- , "Conocimiento objetivo", Madrid, Tecnos, 1974.
- , "La lógica de la investigación científica", Madrid, Tecnos, 1980.
- , "La lógica de las ciencias sociales", en Th. W. Adorno y otros: "Der Positivismusstreit in der Deutschen Soziologie --Ulm, Luchterhand, 1972--, págs. 103 a 123. Traducido del alemán por Manuel E. Comesaña.
- SCARANO, Eduardo R.**, "Los sistemas formales", Buenos Aires, Macchi, 19

INDICE DE ABREVIATURAS

B.C.R.A.	Banco Central de la República Argentina
C.E.C. y T.	Centro de Estudios Científicos y Técnicos
C.G.C.E.	Colegio de Graduados en Ciencias Económicas
C.G.C.E.C.F.	Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal
C.I.C.	Conferencia Interamericana de Contabilidad
C.N.V.	Comisión Nacional de Valores
C.P.C.E.	Consejo Profesional de Ciencias Económicas
C.P.C.E.C.F.	Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal
F.A.C.G.C.E.	Federación Argentina de Colegios de Graduados en Ciencias Económicas
F.A.C.P.C.E.	Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas
I.T.C.P.	Instituto Técnico de Contadores Públicos
N.A.G.A.	Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas
P.C.G.A.	Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados