



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



Paradigmas, ciencia normal y revoluciones en la doctrina contable

Maza, Alejandro

1989

Cita APA:

Maza, A. (1989). Paradigmas, ciencia normal y revoluciones en la doctrina contable. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas

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

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS



TESIS DOCTORAL

PARADIGMAS, CIENCIA NORMAL Y REVOLUCIONES EN

LA DOCTRINA CONTABLE

- * AUTOR: ALEJANDRO MAZA
- * REG. : N° 79166
- * CONSEJERO: DOCTOR MARIO VECCHIOLI
- * FECHA DE PRESENTACION: 16 de FEBRERO de 1989

CATALOGADO

PARADIGMAS, CIENCIA NORMAL Y REVOLUCIONES
EN LA DOCTRINA CONTABLE

1.- INTRODUCCION: OBJETIVOS DEL TEMA, TERMINOLOGIA Y METODO DE TRABAJO

1.1.- Breve descripción de las características de la ciencia normal y de la estructura teórica de un paradigma.

1.2.- Esquema global de evolución histórica de la teoría de la Contabilidad.

2.- ANALISIS ESPECIFICO DE LOS PARADIGMAS EN EL MARCO DE SU EVOLUCION HISTORICA

2.1.- Pacioli y Degranges: La propuesta exclusivamente empírica.

2.1.1.- La obra de Luca Pacioli y sus seguidores.

2.1.1.1.- Encuadre histórico.

2.1.1.2.- Generalizaciones simbólicas: Las cuentas y su naturaleza. La partida doble y la igualdad patrimonial.

2.1.1.3.- Distintos tipos de registros, establecimiento de los rudimentos de la técnica contable. Ejemplares y valores compartidos: El énfasis en los aspectos empíricos. Concepto de las cuentas fundamentales y su funcionamiento.

2.1.1.4.- Los seguidores de L. Pacioli y su influencia hasta el siglo XVII.

2.1.2.- Degranges y el Contismo, perfeccionamiento de la técnica contable, el diario mayor y la descripción simultánea de los aspectos económicos y patrimoniales de la gestión.

2.2.- El paradigma doctrinario.

2.2.1.- La logismología, el pensamiento de Giuseppe Carboni y sus discípulos.

2.2.1.1.- Las cuentas, la naturaleza y función en el pensamien

- to logismológico, la multilateralidad de las relaciones por oposición a la partida doble tradicional.
- 2.2.1.2.- Modelos, la logismografía como sistema de registración; el cuadro de contabilidad, el minutarario, el diario y los desarrollos.
- 2.2.1.3.- Valores compartidos; la Contabilidad en el marco de las ciencias y su relación directa con la Administración. La Contabilidad como rama de la Economía Hacendal. Los núcleos de condensación de la Contabilidad.
- 2.2.1.4.- Intento de fijar el rol de la Contabilidad como ciencia capaz de formular leyes sobre el funcionamiento de las haciendas. Los desarrollos axiomáticos de la logismología.
- 2.2.2.- El contraparadigma formal de la Logismología: Besta y el controlismo.
- 2.2.2.1.- Las discrepancias de Besta con Cerboni en cuanto al significado de las cuentas y el rol de la Contabilidad. La Contabilidad como ciencia del control económico. El método de estudio de la Contabilidad: apoyo del método inductivo y abandono del método axiomático.
- 2.2.2.2.- Las cuentas como representativas de un valor y no de una personalidad. Profundización del paradigma doctrinario en cuanto a la fusión de la Contabilidad con la Administración y la Economía.
- 2.3.- El Contraparadigma neoempirista.
- 2.3.1.- Generalizaciones simbólicas y modelos. Vigencia de los principios empiristas de comienzos del S.XV en sus aspectos fundamentales: la Contabilidad como técnica.
- 2.3.2.- Valores y ejemplares compartidos: los núcleos de interés de la Contabilidad para el pensamiento neoempirista; la autoridad doctrinaria del consenso: los princi

pios de contabilidad generalmente aceptados.

2.3.3.- Los procesos de crisis: el concepto de información útil y la influencia de los factores económicos y financieros en el cuestionamiento de los principios.

3.- LOS INTENTOS UNIFICADORES; LOS ORGANISMOS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD: NATURALEZA, VIGENCIA Y OBLIGATORIEDAD DE SUS DECISIONES. DETERMINACION DEL PARADIGMA VIGENTE SEGUN LOS ORGANISMOS INTERNACIONALES.

4.- SINTESIS Y CONCEPTUALIZACION ACTUAL DE LA CONTABILIDAD.

4.1.- Recapitulación de los aportes mas significativos de las distintas escuelas para la construcción de una doctrina paradigmática.

4.2.- El paradigma técnico de ayer; la Contabilidad como una tecnificación de la teneduría de libros primitiva: una técnica del siglo XX.

4.3.- La visión científica: ¿Es factible postular a la Contabilidad como una ciencia de la información económica?

4.4.- Una alternativa: La Contabilidad como integrante del sistema de información del ente: el paradigma tecnológico actual, sus componentes:

4.4.1.- El dato y el proceso: Naturaleza de la información a procesar por la Contabilidad y la lógica presupuesta del sistema contable como guía de las operaciones a ser realizadas.

4.4.2.- El producto: el lenguaje y los modelos contables, los estados contables, su utilidad para la toma de decisiones y la predicción.

5.- CONCLUSION GENERAL. LA MADUREZ EPISTEMOLOGICA DE LA CONTABILIDAD EN LA VISION DE KUHN, FACTIBILIDAD DE SU OBTENCION.

5.1.- Breve reflexión sobre aspectos metodológicos de este trabajo y su relación con la madurez epistemológica de la

Contabilidad.

Aceptación del paradigma tecnológico como realidad actual de nuestra disciplina.

5.2.- Algunas reflexiones en orden a la obtención de la madurez científica de la Contabilidad según la óptica de T. S. Kuhn. Probables vías de acceso a un paradigma científico contable.

PARADIGMAS, CIENCIA NORMAL Y REVOLUCIONES EN LA DOCTRINA CONTABLE.

1.- INTRODUCCION: OBJETIVOS DEL TEMA, TERMINOLOGIA Y METODO DE TRABAJO.

Es objetivo del presente trabajo abordar con un procedimiento aún no utilizado, al menos en esta especialidad, el estudio de los aspectos epistemológicos de la doctrina contable.

Se intenta la aplicación de la metodología del epistemólogo Thomas S. Kuhn. Ella consiste en concebir la evolución intelectual de una disciplina como transiciones de períodos de ciencia llamada normal, a períodos de crisis y finalmente de revolución científica.

La ciencia normal está orientada por una serie de realizaciones intelectuales de carácter complejo que, a criterio de la comunidad científica, constituyen un fundamento razonable para la explicación de los fenómenos de su competencia. Estas realizaciones se denominan paradigmas.

Las falencias de los paradigmas vigentes dan lugar a períodos de crisis, que desembocan en su reemplazo por un paradigma nuevo, constituyendo éste último una revolución científica.

Los conceptos de paradigma, crisis y revolución serán exhaustivamente considerados más adelante.

Esta visión del desarrollo de una disciplina implica una concepción integradora de los esfuerzos que en las distintas épocas se han realizado para definir su campo de actividad y su identidad intelectual y es en este aspecto un análisis histórico de las actividades de una comunidad científica.

No obstante, es conveniente destacar que el método descrito por Kuhn está manifiestamente orientado hacia la descripción del comportamiento de las comunidades científicas de la

Física o de la Química. Estas disciplinas constituyen, en la opinión de Kuhn, ciencias "maduras", es decir, que han llegado a ser regidas por un paradigma, que ha dado a sus practicantes con ciencia del nivel científico de las mismas.

Este no es manifiestamente el caso de la doctrina contable, respecto de la cual cabe preguntarse:

- a) Sobre si la Contabilidad, a la luz de la moderna doctrina epistemológica, puede ser considerada una ciencia madura.
- b) En qué medida las categorías conceptuales propuestas por Kuhn en su obra pueden ser extendidas a la Contabilidad, en particular en caso de que se la considere una ciencia en proyecto, una protociencia en la terminología kuhniana.

No se intenta dar en este trabajo una respuesta al interrogante planteado en a), en la medida en que resulta evidente que ello no es así, lo cual ha sido afirmado por numerosos tratadistas de todas las épocas. (A dichos autores me refiero en el punto 2.3. al tratar la corriente neoempirista) Por otra parte sería irrelevante plantearse como objetivo la demostración de que la Contabilidad no es ciencia. Ello no obstante, resulta interesante obtener una respuesta fundamentada aplicando el método de Kuhn, por constituir dicho método un criterio muy actual de análisis de la actividad de las comunidades científicas en su campo específico.

Dado que se reconoce como factible la existencia de paradigmas en las artes o en la tecnología, no se exige la definición de la Contabilidad como ciencia a los efectos de la aplicación del método de Kuhn. Si se hace en cambio necesario definir las categorías conceptuales del método, con especial referencia a las ciencias humanas. Este es el objeto de las definiciones que se efectuarán en el punto 1.1.

El interrogante planteado en b) se devela a medida que aplicamos la metodología kuhniana a la obra de los distintos

tratadistas y a las escuelas que han dado fundamento a las doctrinas indiscutiblemente predominantes en la historia de la Contabilidad.

El resultado de este análisis debería conducir a:

- a) El diseño de un paradigma científico actual de la Contabilidad, en caso de que ésta fuera una ciencia madura, alternativa ésta que ya se ha descalificado, o bien
- b) Definir claramente a la Contabilidad como una tecnología, eventualmente que aspira a ser ciencia y describir qué actitudes de los doctrinarios pueden acercarla al desideratum kuhniano de madurez. Este es uno de los objetivos del presente trabajo que, en consecuencia, rechaza la postulación de la Contabilidad exclusivamente como una técnica, entendida ésta como un procedimiento aplicado para obtener un resultado útil, la acepta como tecnología, ya que según se intenta probar, tal es su estado actual pero no afirma que tal sea su destino final ya que toda tecnología que se constituye en protociencia (ciencia en proyecto) puede, da das determinadas condiciones, constituirse en ciencia madura.

1.1. Breve descripción de las características de la ciencia normal y de la estructura teórica de un paradigma.

La actividad científica normal relaciona los conceptos de paradigma y de comunidad científica y se vincula especialmente con la actividad de resolución de enigmas.

Enigma, en terminología kuhniana describe, más que aun aspecto desconocido de la realidad a un problema o dificultad de carácter no exclusivamente técnico e instrumental, sino también científico.

En terminología aristotélica podría hablarse de problema o dificultad esencial, pero el tema de las "esencias" como

elemento constitutivo e inalterable del ser es rechazado por Kuhn, quien preferiría hablar de problemas cuya resolución es indispensable, para obtener elementos reveladores de la naturaleza de las cosas que integran el universo de interés de una disciplina determinada.

La ciencia normal es sinónimo de "investigación basada firmemente en una o más realizaciones científicas pasadas, que alguna comunidad científica considera durante cierto tiempo como fundamento para su práctica posterior". (1)

Dichas realizaciones constituyen los paradigmas.

El término paradigma, habitualmente definido como ejemplo o modelo, es más técnicamente definido por Kuhn como "conjunto de ejemplos aceptados en la práctica científica real" que "incluyen ley, teoría, aplicación e instrumentación. Proporcionan modelos de los que surgen tradiciones coherentes de la investigación científica" (2) en definitiva constituyen un signo de madurez en una especialidad dada.

El término "ejemplos aceptados", que Kuhn utiliza para definir provisoriamente los paradigmas no aparece en primera instancia como aceptablemente descriptivo. El vocablo "ejemplo" está impregnado de connotaciones valorativas y es algo impreciso, en razón de que nuestra conformación intelectual requiere la determinación de la naturaleza del ejemplo en cuestión. Existe una primera intención de identificar el término "paradigma" con el de teoría omnicomprensiva u omniexplicativa, pero dicha definición sería incompleta, en la medida en que es el propio Kuhn quien más adelante aclara que incluyen no solamente teorías y leyes sino también enunciados de nivel más elemental, tales como

(1) KUHN, Thomas S. "La estructura de las revoluciones científicas", Fondo de Cultura Económica, México, 1971, pag. 33.

(2) Ibid., p.34.

los que definen los ejemplos de aplicación de la teoría y los instrumentos aceptados de investigación.

Un análisis más profundo del concepto de paradigma es realizado por Kuhn en su obra "La estructura de la revolución científica", en el capítulo denominado "Postdata 1969", en el que se explica que el término "paradigma" puede ser usado en dos acepciones mutuamente relacionadas; una acepción que puede denominarse sociológica: "La completa constelación de creencias, valores y técnicas compartidas por los miembros de una comunidad científica dada". (3).

La otra acepción, que podría denominarse estructural-funcional, define a los paradigmas como la "Constelación de soluciones-enigmas concretas, las que, emplazadas como modelos o ejemplos (son realizaciones del pasado) pueden reemplazar a reglas explícitas y servir como base para la solución de los enigmas restantes de la ciencia normal. Al hablar de soluciones-enigmas se hace referencia al problema teórico y a los mecanismos aceptados de resolución que también el paradigma establece, porque definen en qué consiste dicha ciencia y cuales son los métodos aceptados para realizarla. Las realizaciones del pasado sirven como modelo para la investigación futura.(4).

Como explicitación de la primera acepción, que relaciona al paradigma con la comunidad científica, puede afirmarse que una comunidad científica consiste en hombres que comparten un paradigma; es decir que existe una identificación implícita de las comunidades científicas, no solamente con los temas o problemas concernientes al estudio científico, para la disciplina en cuestión, sino también con los métodos e instrumentos empleados para elucidarlos.

(3) Ibid. , p. 269.

(4) Ibid., p.269.

En una disciplina no madura no existen paradigmas científicas, sino escuelas o doctrinas que tratan de imponer su propia visión de los problemas que constituyen su campo específico de acción.

El triunfo de una escuela en particular y consiguiente surgimiento de un paradigma pone fin al debate interescolar y tanto la recopilación de datos como la formulación de teorías se convierten en actividades dirigidas por la teoría paradigmática. Desaparecen entonces las escuelas anteriores y existe una definición nueva y más rígida del campo de acción de la disciplina en cuestión.

Una vez impuesto el paradigma, los miembros de una comunidad científica pasan por una iniciación profesional y una educación común, en la cual los libros de texto asumen un papel preponderante, en tanto y en cuanto resumen los aspectos más importantes del paradigma. Los científicos se ven a sí mismos como individuos responsables de la obtención de un conjunto de objetivos compartidos, que comprenden la preparación de nuevos científicos. Hay alta comunicación entre ellos y los juicios profesionales son relativamente unánimes.

En lo concerniente al concepto estructural-funcional de paradigma, Kuhn los describe utilizando el concepto de matriz disciplinal, haciendo referencia a la circunstancia de que los paradigmas están compuestos por elementos ordenados y coordinados a semejanza de una matriz, elementos éstos que requieren mayor especificación, que es en lo que consiste justamente la actividad científica. Los componentes de dicha matriz son: (5)

- a) Generalizaciones simbólicas: Componentes formales representables en forma lógica y por ello susceptibles de manipulación lógico-matemática, son las definiciones y leyes. Conviene recordar que Kuhn tiene presentes a las disciplinas

(5) Ibid., p. 280 a 287.

maduras para su conceptualización de un paradigma. En disciplinas de esa naturaleza es más factible hablar de leyes que pueden expresarse en el lenguaje de la lógica o de la matemática. Ello no es tan usual en disciplinas sociales, en las cuales el comportamiento humano asume una importancia fundamental.

La búsqueda de leyes y lo que es más importante, la admisión de la posibilidad de leyes, reviste en nuestra disciplina un carácter determinante para que pueda hablarse de la existencia de paradigmas. Es más probable admitir la importancia de definiciones en nuestra materia, aún cuando no existe una corriente generalizada tendiente a expresar dichas definiciones en términos lógico-matemáticos.

- b) Paradigmas metafísicos o modelos: Incluso aquellos que son heurísticos, es decir con capacidad de invención o resolución de problemas, proporcionan las analogías preferibles o permisibles.

Hablar de modelos en Contabilidad nos lleva necesariamente a identificarlos con la búsqueda de analogía preferibles.

En la medida en que se acepte tal concepción puede decirse que el objetivo básico de la Contabilidad es la realización de un modelo de representación de las actividades del ente económico y en particular en cuanto incide sobre su patrimonio medido en un momento dado y la evolución del mismo. La Contabilidad efectúa una representación a partir de una igualdad básica, que se establece entre el conjunto de bienes con que dicho ente cuenta para realizar sus operaciones, con los capitales o fondos aportados para obtenerlos, ya sea que estos se originen en los propietarios del ente bajo la forma de capitales aportados o resultados de la actividad capitalizados, o bien en terceras personas bajo la forma de deudas contraídas.

- c) Valores: Componente axiológico que tiene particular importancia cuando las comunidades deben identificar las crisis y elegir entre caminos incompatibles en donde practicar su disciplina.

El análisis de la evolución histórica de la Contabilidad nos lleva a afirmar que los valores asumen en la profesión contable un rol fundamental, dado que los contables tienden a valorar la calidad de la información que exponen con referencia a ciertos fines que, en términos generales, se resumen en una valuación y exposición más adecuada del patrimonio del ente. Las cualidades de dicha información constituyen en consecuencia, los valores a que Kuhn hace referencia. Las alternativas de decisión de la comunidad contable han tendido a la búsqueda de una información más clara, precisa y completa en el curso de la historia de la disciplina y esas cualidades constituyen ejemplos de los valores a que se hacía referencia.

- d) Ejemplares compartidos: Problemas-soluciones concretos que los estudiantes encuentran desde el inicio de su educación científica, más los problemas-soluciones técnicas hallados en la literatura periódica post-educacional; sirven para conocer más profundamente la forma en que se interrelacionan la teoría y la práctica. Los científicos resuelven problemas modelándolos sobre soluciones-enigmas previos. Usualmente es factible hallar estos ejemplares compartidos en los libros de texto, que tienden a exponer los logros más importantes del paradigma.

Los ejemplares compartidos presentan en Contabilidad una característica peculiar, que hace que muchas veces se la conceptualice como una mera técnica y ello es que los problemas-soluciones son visualizados como el objetivo último de la disciplina. Así, la actividad de resolución de enigmas asume un carácter específicamente profesional, por cuanto los problemas soluciones son de naturaleza eminentemente

práctica y los problemas teóricos sólo son aceptados como un recurso de simplificación o una vía transitoria para la resolución de problemas más complejos de naturaleza práctica. La teoría ilumina en todas las ciencias a la práctica y le brinda criterios de resolución de dichos problemas; pero en nuestra disciplina ella se encuentra subsumida en la práctica y los esfuerzos por extraerla no siempre son exitosos.

Los paradigmas así descriptos presentan dos características fundamentales:

- a) Carecer de precedentes de manera tal que alejan a sus partidarios de aspectos en competencia.
- b) Son lo bastante incompletos como para dejar muchos problemas a ser resueltos por la comunidad científica (6).

Guiada por el paradigma, la actividad del grupo científico apunta a: (7)

- 1.-) Describir los hechos que el paradigma considera como particularmente reveladores de la naturaleza de las cosas. La Contabilidad no tiende a analizar la naturaleza de una cosa física, entendida ésta como su esencia, sino más bien a explicitar la naturaleza de las modificaciones en el patrimonio a partir de la igualdad fundamental a que se ha hecho referencia, es decir que nuestra disciplina explicita un cálculo y constituye en consecuencia una suerte de modelo de medición de la gestión de los entes económicos. La circunstancia de que el objeto de estudio de la Contabilidad no sean cosas físicas ha dificultado grandemente la aplicación a ella de las categorías kuhnianas. Así, por ejemplo, no podría hablarse de una concepción del "universo" de la Contabilidad,

(6) Ibid., p.33.

(7) Ibid., p.54 a 61. (en cuanto se refiere a la descripción de las características de la ciencia normal, las referencias a la Contabilidad son propias).

salvo que se efectúe una especial referencia a la actividad económica de los entes y a la incidencia de dicha actividad, caracterizándola como "universo" de la Contabilidad, pero dicha caracterización extiende, a mi criterio, indebidamente el significado del término "universo". Ello no obstante, podemos hablar de una revelación por parte del paradigma de los hechos externos considerados relevantes para la disciplina.

2.-) Relacionar dichos hechos con la teoría.

3.-) Articular la teoría por vía de:

- a) Determinación de constantes universales. En esta enunciación de las tareas de los científicos la dependencia del criterio de Kuhn de las ciencias maduras es aún más palpable, en tanto y en cuanto sólo en Física o Química puede hablarse con estricta propiedad de constantes universales.
- b) Enunciado de leyes en la medida de lo posible de carácter cuantitativo, tendientes a lograr una mayor precisión en las aplicaciones prácticas de la teoría.
- c) Búsqueda de nuevos campos de aplicación del paradigma. Dentro de la Contabilidad, puede considerarse como parte de un paradigma al método de registración denominado como "partida doble", difundido por Luca Pacioli, por razones que se explicitarán más adelante. Los esfuerzos de los contadores han tendido a aplicar a nuevos campos esos conocimientos y a crear formas más complejas tales como los relacionados con la Contabilidad de Costos, o la Contabilidad en partidas n- múltiples.

Ello no obstante, se reitera, no podría hablarse de un paradigma científico, si puede considerarse a la partida doble como a un paradigma tecnológico que en tal carácter fué ampliado en su área de aplicación.

Estos esfuerzos son coetáneos con la evolución del sistema económico, que incidió sobre la actividad de los entes económicos y originó la necesidad de emprender dicha búsqueda.

La tarea de la comunidad científica se identifica entonces con lo que Kuhn denomina técnicamente resolución de enigmas, es decir de los interrogantes que el paradigma ha dejado sin resolver y que tienden a completarlo.

Esta actividad está altamente determinada por el paradigma que limita tanto a la naturaleza de las soluciones aceptables, como a los pasos a dar para obtenerlas.

De manera tal que el desafío para el científico no es tanto el resultado a obtener, (que es en cierta medida esperado), sino el modo como puede llegarse al resultado mediante la resolución de enigmas instrumentales, conceptuales y matemáticos (8).

La descripción de la actividad científica en periodos de ciencia normal permite concluir que el paradigma restringe el campo conceptual y la visión de los científicos. La información a ser obtenida es muy precisa y la coincidencia, al menos esperada, entre teoría y hechos observados, entre soluciones teóricas y soluciones realmente obtenidas es muy grande.

Esto último hace que la investigación bajo un paradigma de lugar a que los hechos anómalos en la naturaleza, o las debilidades en la teoría paradigmática para producir los resultados esperados puedan ser, si no automáticamente reconocidos, al menos destacados en el curso de la investigación normal. Nuevamente en este caso el esquema kuhniano no se adapta a la Contabilidad, resulta sumamente complejo identificar en Contabilidad lo anómalo, atento no solamente a que no es tan factible la realización de experimentos de campo, sino también a que no se trata con elementos de la naturaleza que puedan registrar un comportamiento anómalo, sino con actividades de los entes económicos que tienen un comportamiento dirigido por los individuos que los

(8) Ibid., p.70.

rigen.

Puede no obstante afirmarse que una anomalía se presenta en Contabilidad cuando la disciplina como tal se revela impotente para describir el fenómeno de la realidad económica, o un aspecto particular de ella. En tales casos los practicantes advertirán la debilidad en dos aspectos que pueden ser considerados claves de la actividad contable con distinta intensidad:

- a) En el aspecto que podríamos considerar registral, el que focaliza su interés en las registraciones contables, que puedan dejar de merecer la fé que normalmente se les atribuye. Esto debería normalmente ser el efecto, más que de una anomalía, de un conjunto de anomalías que configuran una crisis; en caso de que se tratara de una simple anomalía sus efectos serían menos intensos en este aspecto.
- b) En el aspecto de la Contabilidad como herramienta para la toma de decisiones, respecto del cual puede afirmarse que la Contabilidad de todos los tiempos ha sido utilizada como instrumento de la toma de decisiones, pese a que este rol sólo se menciona insistentemente en los tratados más recientes, mientras que en los antiguos se enfatiza en los aspectos relacionados con la Contabilidad como medio de dejar constancia de las transacciones realizadas. La anomalía en este aspecto podría consistir en que la Contabilidad, al ver reducida su aptitud para facilitar el proceso decisorio, se vuelve exclusivamente una exigencia reglamentaria en lugar de un apoyo para la dirección del ente en cuestión.

Dado que el practicante de una disciplina guiada por un paradigma conoce perfectamente cuales son los fenómenos que podrá observar durante la investigación, o los resultados que puede esperar de la aplicación de una teoría, está en inmejorables condiciones de reconocer anomalías, o percibir debilidades en la teoría que eventualmente podrán derivar en una crisis. En particular porque las anomalías o insuficiencias que se reconoz

can como tales lo serán luego de árdua investigación, que asegurará la competencia profesional de los investigadores.

Las crisis son entonces el resultado de:

- a) Anomalías: Fenómenos que, surgidos de la experimentación normal contradicen las previsiones de la teoría paradigmática.
- b) Incapacidad de la teoría paradigmática para obtener los resultados a que la comunidad científica aspira.

En cuanto concierne a los hechos no esperados, su descubrimiento implica un suceso complejo, que involucra el reconocimiento de su existencia y su conceptualización. Estas dos condiciones implican que la visión de un hecho absolutamente nuevo no es un fenómeno absolutamente perceptivo. En la ciencia normal, el uso de determinados instrumentos de análisis y experimentación, requeridos por la teoría paradigmática, lleva al mismo tiempo implícita la suposición de que sólo se producirán determinadas circunstancias y ello condiciona el campo perceptivo del investigador, desviando su atención. Es necesario que el fenómeno se destaque y difiera de lo previsto para que sea analizado y conceptualizado.

El reconocimiento de un hecho no esperado no implica su inmediata categorización como anomalía. Es seguro que se intentará una reformulación ajustada de las categorías conceptuales del paradigma que pueda abarcar el nuevo hecho.

En tales casos se produce lo que podría denominarse un descubrimiento. Los defensores del paradigma reconocen el nuevo hecho, lo elaboran y formulan una teoría sobre su génesis y funcionamiento dentro de la teoría paradigmática.

En la medida que otros hechos no esperados se produzcan su reconocimiento como anomalía dependerá de la amplitud de su desacuerdo con la teoría paradigmática y de la imposibilidad de que ésta pueda ser reformulada para abarcarlos. Aún en los casos en que la anomalía será reconocida como tal, ella no conduce necesariamente a una crisis en la disciplina en cuestión.

Es necesario que se ponga en duda una generalización fundamental del paradigma. De no ser así, es probable que sea ignorada y se prosiga la investigación normal guiada por el paradigma vigente.

Cuando la anomalía posee suficiente entidad, se produce una concentración de los esfuerzos de investigación en el área en que ésta se ha observado, con vistas a su resolución y si ésta no se logra, se verifica un aflojamiento en las reglas de investigación impuestas por la ciencia normal y se favorece la formulación de nuevas teorías.

Se ha dicho que otra fuente de crisis es la insuficiencia de la teoría paradigmática en cuanto a su aptitud para explorar la naturaleza y obtener los resultados a que se aspira.

Esta incapacidad puede ser también el resultado de reformulaciones disfuncionales a las que fué necesario someter a un paradigma para que pueda explicar descubrimientos o anomalías.

En efecto, a veces la anomalía produce una serie de articulaciones divergentes del paradigma que lo tornan confuso o excesivamente complejo, hasta el punto de contribuir a que las pautas de investigación que éste ha impuesto se tornen menos rígidas, condición ésta indispensable para la búsqueda de soluciones alternativas. La nueva teoría que se enuncia entonces, es una respuesta a la crisis y deberá mostrarse capaz de resolver los problemas o anomalías que la han originado. Esta incapacidad se identifica en gran medida con lo que se ha conceptualizado como anomalía para la Contabilidad, pero en la teoría de Kuhn, la incapacidad para obtener los resultados a los que se aspira puede ser también el resultado del agotamiento de los resultados que produce la investigación científica guiada por el paradigma.

El problema de la investigación es también complejo en Contabilidad, puesto que no existe una investigación especí-

ficamente contable de los problemas, tal como tradicionalmente se define el término. El teórico en Contabilidad no suele investigar dentro del modelo tradicional de investigación, es decir buscando las mejores formas de explicar un fenómeno externo al observador, entendido éste como aquel que se desarrolla en otra dimensión espacio-temporal, sino que la Contabilidad, más que una explicación, busca una descripción de determinados aspectos del fenómeno de la vida económica de los entes, por vía de la identificación y cuantificación de determinados hechos y actos. Son justamente estas cualidades de dichos hechos y actos (las de ser económicos y cuantificables) las que hacen que ellos puedan ser explicados por la ciencia económica en cuanto a su génesis y que la perspectiva contable sea la de relevarlos y exponer su incidencia en la vida de los entes. Esta descripción debe ser adecuada no sólo para medir la riqueza del ente sino para favorecer determinado tipo de proyecciones (función predictiva que sería común a otras ciencias, si pudiera postularse a la Contabilidad como una ciencia, pero el proceso predictivo no es exclusivamente una característica de la ciencia, dado que existe la predicción tecnológica).

Continuando con el análisis del efecto del agotamiento de los resultados del paradigma, dicho agotamiento de la investigación debería no constituir un hecho negativo, en la medida en que el teórico considere que la manifestación del fenómeno económico en cuestión ha sido adecuadamente descripta, pero sí lo sería en la medida en que la Contabilidad no cumpliera algunas de las funciones que le están atribuidas, en opinión de la comunidad contable. Ocurre que, a diferencia de otras ciencias, no existe un fenómeno externo que no pueda ser explicado, sino una descripción, o, para ser más preciso, una representación inadecuada de un fenómeno previamente conceptualizado. Se investiga entonces en el campo de la comunicación adecuada de la información sobre los fenómenos acaecidos más que el fenómeno en sí.

Las revoluciones científicas son justamente la respuesta a las crisis, Kuhn las define como "episodios de desarrollo no acumulativo, en que un antiguo paradigma es reemplazado, completamente o en parte, por otro nuevo e incompatible." (9).

Es un proceso de desarrollo no acumulativo, dado que se verifica una reconstrucción del campo de la disciplina en cuestión, cambian las generalizaciones teóricas, los modelos, los métodos de investigación, (a veces se podrán resolver muchos problemas coincidentes, pero la diferencia radicaré en el modo de resolución y las aplicaciones).

Al cambiar los paradigmas los científicos sacan conclusiones nuevas al examinar con instrumentos ya conocidos, pero utilizados en forma diferente, problemas que habían abordado anteriormente.

El proceso por el cual se realiza la elección de un paradigma nuevo y el desplazamiento del preexistente es complejo.

Kuhn asegura que no se resuelve por argumentación lógica o simple interpretación de datos experimentales en forma exclusiva (10) sino que es un proceso que si bien involucra esas actividades, está impulsado por la persistencia de la crisis, con la consiguiente focalización del interés científico en los problemas o anomalías que la originaron y requiere para concretarse una decisión en cierto modo política, no programada (una experiencia de "conversión" (11) en los términos de Kuhn) de un grupo de practicantes de llevar a cabo su actividad orientados por el nuevo paradigma.

Kuhn rechaza la idea de la prueba, o sea la confron-

(9) Ibid., p. 149.

(10) Ibid., p. 152 a 153.

(11) Ibid., p. 235.

tación de dos paradigmas con la naturaleza. Niega que este procedimiento sea definitivo. Ello es así porque en su opinión no existen criterios absolutos de verificación de teorías, porque no existe un sistema de lenguaje o conceptos que sea empíricamente neutro para la interpretación de los datos de la experiencia. La verificación toma las más viables de las alternativas reales en una situación histórica particular.

La definición estará entonces inevitablemente influida por elementos subjetivos y ello es así porque:

- a) Los paradigmas alternativos pueden diferir en cuanto a la lista de problemas que cualquier candidato a paradigma deberá resolver.
- b) En el nuevo paradigma los términos, los conceptos y los experimentos antiguos entrarán en relaciones distintas los unos con los otros.
- c) Quienes proponen los paradigmas en competencia tienen una visión diferente del universo.

Hay una comunicación inevitablemente parcial y, consecuentemente, la superioridad de una teoría sobre otra es difícilmente susceptible de ser probada incuestionablemente en un debate.

Ello no significa que no haya argumentos que ayuden a la transición de un paradigma a otro, tales como el nuevo paradigma puede resolver problemas que condujeron al paradigma anterior a la crisis o tiene más precisión cuantitativa o eventualmente es más sencillo que el antiguo, pero la aceptación de estos atributos solo puede lograrse en la medida en que los defensores de cada teoría, traten de traducir la teoría rival y sus consecuencias a su propio lenguaje, para así advertir las ventajas relativas de cada candidato a paradigma. No obstante, puede decirse que los debates paradigmáticos tienen ante todo un objetivo teleológico, es decir que versan sobre la aptitud de cada teoría para guiar en el futuro la investigación científica.

Es decir que en definitiva lo que mueve a un conjunto de practicantes de una disciplina determinada a optar por un nuevo paradigma es que, en virtud de los elementos de juicio surgidos durante el debate paradigmático, es considerado capaz de enfrentarse con éxito a los problemas que se le presenten y conducir a la disciplina en cuestión al progreso, siendo éste último la característica esencial en la evolución de una disciplina científica.

Interesa particularmente identificar la existencia de revoluciones en Contabilidad, para lo cual, nuevamente no es indispensable la caracterización de la misma como una ciencia, así como existen paradigmas tecnológicos, también pueden existir revoluciones tecnológicas. Ello no obstante, sí puede admitirse como una revolución científica la implantación de un primer paradigma y puede, como se ha dicho, considerarse como un objetivo de este trabajo, la determinación de la posibilidad de existencia de un paradigma de la Contabilidad y también el plantear una vía para lograr el triunfo o la definitiva implantación de un paradigma.

1.2. Esquema global de evolución histórica de la teoría de la Contabilidad.

Una vez expuestos los conceptos fundamentales de la teoría de Kuhn, se hace necesario brindar una visión histórica de las principales doctrinas que han predominado en nuestra disciplina. Es decir que el objeto de este punto es describir brevemente las corrientes de pensamientos contables, con especial énfasis en los temas que las han caracterizado y estableciendo las necesarias relaciones con los períodos en que han predominado.

Esta exposición asume entonces un carácter exclusivamente descriptivo y global. Una vez que se haya delineado un panorama de conjunto de la evolución de la teoría y técnica contable sería factible aplicar a las mismas la metodología kuhniana

na, determinando paradigmas o doctrinas predominantes, analizando sus problemas centrales, describiendo las crisis y eventuales revoluciones que hubieran sucedido.

Fray Luca Pacioli es universalmente conocido como el primer tratadista sistemático de temas contables. Es el primero en exponer realmente el paradigma de su época en técnica contable: el sistema veneciano de teneduría de libros. Antes de su obra la Contabilidad atravesaba lo que algunos autores han denominado "período del arte empírico" (12) y que se identifica simplemente con la necesidad de los entes económicos de cualquier dimensión de conocer la cuantía de su patrimonio, con especial énfasis en la tenencia de numerario y en los créditos y deudas. Generalmente el ente en cuestión era un comerciante individual. De ello surge la idea de un método que, mediante símbolos gráficos deje constancia de dichas circunstancias.

Esta necesidad fue satisfecha desde tiempos inmemoriales y en las más variadas formas; las civilizaciones hebrea, egipcia, fenicia y ateniense idearon y promovieron en los distintos territorios que conquistaron distintos sistemas de registración de operaciones comerciales y de valuación de la riqueza, ya sea porque se requería la obtención de una información adecuada sobre la capacidad contributiva de los entes particulares para el ejercicio de la potestad tributaria, o bien porque las campañas militares requerían un conocimiento preciso de la riqueza de los Estados, o debido a que los funcionarios públicos debían dar cuenta y razón de los fondos de la comunidad, o en razón finalmente de que el comercio había alcanzado un desarrollo notable, tanto en el volúmen de las operaciones como en su extensión territorial.

Sin embargo, es necesario destacar que la actividad

(12) AREVALO, Alberto "Elementos de Contabilidad General", Seleccion Contable, Buenos Aires 1975 p. 152.

contable se desarrolló hasta la obra de Pacioli bajo la forma de reglas empíricamente aprendidas o bien resultantes de la legislación estatal, cuando la obligación de efectuar registraciones surgía del mandato público.

En tal sentido, las técnicas predominantes en Venecia, que recoge Pacioli, son incuestionablemente derivadas de prácticas existentes en la época romana, donde la actividad mercantil se registraba en libros principales similares al diario denominados "tabulae", en los que se identificaban entradas y salidas, entes deudores y acreedores, se explicaban las causas de las operaciones y se adoptaban recaudos legales que aseguraban su validez como prueba en caso de controversia judicial. También existían en aquella época registros similares al libro actual de inventarios, que dejaban constancia no ya de operaciones sino de los componentes del patrimonio y las modificaciones producidas en el mismo.

El fin del Imperio Romano y la desaparición de toda información relativa al uso de cuentas, con excepción de los registros de las haciendas públicas y las comunidades religiosas, (13) no autoriza a suponer el abandono de prácticas de las que vuelven a surgir datos en los siglos XIII y XIV en los registros contables de las compañías de mercaderes florentinas, por ejemplo, la perteneciente a los hermanos Peruzzi y en los libros del comerciante italiano Francesco Datini, quien llegó a actuar con éxito no sólo en Pisa, Génova y Florencia, sino también en Avignon, Valencia, Barcelona y Mallorca (14).

Estas prácticas también eran del conocimiento de Pacioli y su mérito consiste precisamente en haberlas recogido en una obra sistemática y completa. Pacioli mismo reconoce en el

(13) Ibid., p.155.

(14) GERTZ MANERO, Federico "Origen y evolución de la Contabilidad" (ensayo histórico), Ed.Jus, México D.F., 1964 pag. 75.

primer capítulo de su obra que la actividad comercial requería un tratado sobre Contabilidad cuya falta se proponía remediar.

(15)

Esta obra, que puede entonces reconocerse como la primera exposición de un paradigma en Contabilidad, está incluida en la "Summa de Arithmética Geometría Proportioni et Proportionalitá"; es una especie de enciclopedia de ciencias matemáticas (aritmética, geometría, álgebra y matemática financiera) y Contabilidad, éste último tema aparece en la parte denominada "Tractatus XXI distinctio nona: De computis et Scripturis", que trata, según su autor "de la forma de llevar las cuentas a la manera de Venecia". El "tractatus" comprende treinta y seis capítulos que describen los conocimientos y cualidades necesarias para los comerciantes, ilustran sobre la toma de inventarios, sobre los libros obligatorios para llevar adecuadamente las operaciones, es decir el diario, el borrador y el inventario, sobre la forma de registrar las operaciones, los transportes de sumas, los estados de cuenta del deudor, la determinación de la utilidad, el procedimiento para evitar errores en el balance, la conservación de la documentación contable y en el último capítulo resume los aspectos salientes de la obra y brinda ejemplos de aplicación.

El tratado centra entonces su interés en resumir los aspectos más importantes de la técnica contable vigente, con especial énfasis en los aspectos vinculados a la registración de operaciones. Dicho de otra forma, no existen en su obra otras preocupaciones teóricas que una rudimentaria teoría sobre la función de las cuentas en el sistema de registración. La obra de Pacioli y sus seguidores, a pesar de ser de una extrema simplicidad

(15) PACIOLI, Luca Fr. "Tratado de cuentas y de la escritura, distinción nona, Tratado XI de la Summa de arithmética, geometría, proportioni et proportionalitá", traducción, adaptación y anotaciones de Giorgio Berni y Ramón Cárdenas, Universidad de Nuevo León, Facultad de Comercio y Administración, Monterrey, México, 1962 pag. 5.

dad, constituye la expresión de un paradigma en la difusión de una técnica.

El esquema de Pacioli se mantiene en los libros que se sucedieron en su época (1494) y que se orientan a difundir la nueva técnica, entre las que cabe mencionar "El comercio y el comerciante perfectos" de Benedetto Cogrugli, ciudadano dalmata de Ragusa, que si bien comenzara el libro en 1458 no lo publicó, deduciéndose que un discípulo suyo aprovechó sus enseñanzas y lo editó en 1573. El "Luminario de aritmética libro doppio" de Giovanni Tagliente, publicado en 1525 y el "Quaderno doppio col suo giornale" de Domenico Manzoni, que data de 1540. Ninguno de estos trabajos permite observar novedades teóricas o técnicas de importancia. (16) Solamente la obra del jesuita Ludovico Fiori "Trattato dil modo di tenere il libro doppio doméstico" publicado en 1633 es la primera que distingue el balance de comprobación de saldos y su uso adecuado en la operación de cierre de libros, además analiza la importancia de presentar estados contables y su significación como elemento de análisis económico. (17)

La etapa siguiente en la evolución de la disciplina la constituye un intento de reflexión respecto de la naturaleza de las cuentas y fué realizado, entre otros, por el francés Edmond Degranges, quien publicó en 1795 su libro "La tenue des livres rendue facile". Este tratadista identificó las cuentas que el denominó principales con los objetos principales del comercio.

Es así como las cuentas Mercaderías Generales, Caja, Instrumentos Negociables Recibidos y Pagados, Ganancias y Pérdidas serían las cuentas principales. Estas cuentas se complementaban con cuentas especiales como Capital, Deudores y Acreedores

(16) MONTESINOS JULVE, Vicente "Formación histórica, corrientes doctrinarias y programas de investigación de la Contabilidad" (En Revista Técnica Contable No. 351, Marzo 1978 P.81-88,94; No. 352, Abril 1978 p.135-142, Madrid, España)p.135.

(17) GERTZ MANERO, op.cit. p.105.

Balance de Entrada y Balance de Salida (18). El fué el primero en formular seriamente la teoría de la personalización de las cuentas. Si bien lo realizó, no con la intención de contribuir a la caracterización de la Contabilidad como disciplina, sino exclusivamente con el objeto de ayudar a la teneduría de libros.

Debe advertirse que no se intenta caracterizar a Degranges y sus seguidores como oponentes a la concepción de Pacioli, sino como quienes complementaron la exposición de un paradigma, que es aún primitivo y de carácter exclusivamente técnico, en lo que concierne a la teneduría de libros.

En lo referente a los aspectos relativos a la registración, se debe a E. Degranges la creación del Diario- Mayor, que permitía la obtención simultánea de información cronológica (por el libro diario) y sintética (por el mayor) mediante un procedimiento especial.

Los ensayos de Degranges maduraron en el italiano Francesco Marchi quien en 1867 publicó su obra "I cinque contisti", que profundiza la concepción personalista de las cuentas. Según Marchi todas las cuentas son personales, pues sus propietarios son personas y no se limitan a ser objetos, si bien pueden tratarse de objetos a ser manipulados por personas que actúan en la actividad comercial. Marchi distingue cuatro tipos de personas que intervienen en la actividad de las empresas que son: el capitalista, los administradores, consignatarios, que toman a su cargo las mercaderías y los corresponsales que son los clientes con los que se realizan los negocios a plazo.

El nombre de contismo atribuido a la escuela de Marchi se origina en la circunstancia de que, en su concepto, la Contabilidad puede ser definida como ciencia de las cuentas, explicando su mecanismo mediante la partida doble, en este aspecto

(18) AREVALO, op.cit. p.159.

to su concepción no se aparta de la idea de Luca Pacioli, sino que simplemente la eleva a un nivel de racionalización, al intentar una definición sobre la naturaleza de las cuentas y en este último aspecto la escuela de Marchies personalista, porque las cuentas se personalizan. No obstante, la idea vigente hasta el momento no se aparta del concepto de partida doble y constituye lo que se puede denominar la formulación primitiva de paradigma. El desarrollo posterior de la Contabilidad nos autoriza a hablar de un paradigma doctrinario, en la medida en que se abandona el objetivo de la difusión de la teneduría de libros para comenzar a intentar una caracterización conceptual de la Contabilidad y se busca obtener un sistema de representación que favorezca la obtención de los objetivos que se plantea dicha caracterización conceptual.

Pacioli nunca se había expresado, refiriéndose a la Contabilidad, como "Ciencia de las cuentas" de tal manera que estos autores, aún cuando no tuvieran un conocimiento acabado de los requisitos que se exigen a una disciplina determinada para ser ciencia, revelan al menos la preocupación de introducir en la Contabilidad la reflexión respecto de sus propias características.

Ya un representante del contismo, Giovanni Massa, había definido a la Contabilidad como una rama de la Administración en general, en la parte que se propone recordar todos los hechos administrativos realizados y explicarlos de acuerdo con su naturaleza, coordinarlos atendiendo a los datos que se desean obtener y determinar cuales fueron los efectos que los hechos administrativos han producido y finalmente comprobar los hechos, verificando que ellos logran el objeto de la empresa en cuestión (19). Esta definición se aparta en gran medida de los cánones

(19) AREVALO Alberto y CALOGERO Hiram G. "La partida doble por el Método Logismográfico" Cabaut, Buenos Aires, 1918 p.25.

del contismo que conceptualizaba a nuestra disciplina como "Ciencia de las cuentas".

Otro hecho destacable del desarrollo doctrinario de la disciplina que nos ocupa está dado por la circunstancia de que la producción intelectual que intenta profundizar la reflexión sobre temas contables está focalizada en el área europeo-contiental. En ocasión de tratar las corrientes que denominamos neo empiristas se observará que ellas se ubican en gran medida en Gran Bretaña, los Estados Unidos de Norteamérica y su área de influencia (21). Este hecho ya ha sido destacado por Horacio López Santiso en su obra "Ensayos sobre técnica contable"(20) y expresa una característica fundamental de la localización geográfica del pensamiento contable que es absolutamente concordante con la evolución cultural y económica de los distintos países: de mayor desarrollo y menos teóricos los anglosajones, con mayor tendencia a la abstracción los latinos.

El concepto de Giovanni Massa que hemos referido se anticipa en cierto aspecto al pensamiento del contador italiano Giuseppe Cerboni, a la sazón Contador General de una dependencia oficial del Ministerio de Guerra del Reino de Italia, quien en 1872 encabezó una escuela conocida con el nombre de logismología. Cerboni publicó en 1873 su obra "Primi Saggi di Logismografia" que ya había sido presentada y aprobada con entusiasmo por el 11^o Congreso Italiano de Ciencias, reunido en Roma en 1872. (22).

(20) LOPEZ SANTISO Horacio "Ensayos sobre Técnica Contable" Ed. Macchi, Buenos Aires, 1974 pag. 6 y 7.

(21) NOTA: No obstante el Dr. López Santiso manifiesta cierta discrepancia (en el mismo trabajo citado) con dar a esta clasificación un sentido absoluto, se ha preferido mantenerla, en la medida en que, a pesar de algunas excepciones, expresa una tendencia altamente verificable.

(22) AREVALO, op.cit. p. 160.

La logismología, puede ser considerada bajo un doble aspecto, desde el punto de vista de la teoría de las cuentas es una escuela personalista, es partidaria de la personalización de las cuentas, lo que llevó a Cerboni a idear un libro de dos columnas destinada la primera de ellas para el registro de los movimientos que afectan al capital y la segunda dividida entre los agentes y corresponsales y las operaciones permutativas, es decir que involucran cambios exclusivamente cualitativos en los activos y pasivos de la empresa.

En este y otros aspectos la logismografía se apartó de la Contabilidad tradicional por partida doble. Cerboni descartó la idea de ficción subyacente a la personalización de las cuentas propugnada por Pacioli y estableció una relación jurídico-contable entre quienes administran las haciendas y los propietarios, que no siempre es tan nítidamente distinguible en la realidad.

Desde el punto de vista del concepto de Contabilidad la escuela logismológica puede ser considerada como una escuela haciendalista, en la medida en que define a la Contabilidad como una rama de la administración haciendal.

Cerboni llega en determinado momento a definirla como Ciencia de la Administración, que indaga las funciones dentro de la unidad económica, determina los criterios de responsabilidad y los medios para conocer, valuar y demostrar los resultados obtenidos en la vida haciendal. El concepto de hacienda se identifica en gran medida con el de empresa. Es este último aspecto de la logismología lo que la distingue grandemente de otras concepciones y que justifica en mayor medida su inclusión en esta visión retrospectiva, por cuanto la posibilidad de una integración entre la Contabilidad y la Administración, resulta más paradigmática y de mayor proyección futura que su concepción distinta en cuanto a los métodos de registración, que finalmente fué rechazada por la comunidad contable.

La muerte de Cerboni y ciertos problemas de carácter técnico llevaron al abandono de su método de registraci3n (logismografía), aunque no así al de sus consideraciones sobre la naturaleza de la Contabilidad, que fueron profundizadas por otras escuelas europeo-continetales, en particular en los aspectos que hacen a la Contabilidad como instrumento de determinaci3n de la responsabilidad de los agentes económicos y del control de los planes previamente establecidos. (23)

En efecto, la escuela que sucede a la Logismología y que fué expuesta por el contador italiano Fabio Besta se denominó controlismo. Esta escuela propugnó el abandono de la concepci3n de las cuentas como representativas de las personas y afirmó que el elemento fundamental de las cuentas es el valor, que expresa la cuantía de un fondo o conjunto de elementos asociados al capital del ente económico, es decir que la materia de la Contabilidad no es jurídica sino económica. (24)

Pero ello no es óbice para que ese fondo o conjunto de valores en el ente económico puedan ser estudiados dinámicamente, según las variaciones que sufre por las actividades jurídicas y económicas.

Para los controlistas en toda hacienda se establece una divisi3n de actividades entre tareas de direcci3n, gesti3n y control. (25)

La Contabilidad centra su interés en la actividad de control de las variaciones del conjunto de valores constitutivos del fondo que es objeto de la registraci3n.

(23) NOTA: Existe otro aspecto en las teorías de Cerboni, que es su tendencia a tratar de establecer leyes y axiomas para explicar el funcionamiento de las haciendas, tema que se trata en detalle en el punto 2.2.

(24) AREVALO, op. cit. p. 161.

(25) LOPEZ SANTISO, op. cit. p. 14.

Besta llega incluso a establecer leyes de contralor para los entes económicos lo cual, sin perjuicio del carácter controvertible de dichas leyes desde el punto de vista epistemológico, constituye un avance notable.

Las ideas de Besta fructifican en su compatriota Gino Zappa, quien propugna la idea de considerar a la Contabilidad como ciencia de la Economía Hacienda, un nuevo campo de estudios que incluiría la ciencia de la administración hacienda de Cerboni y la ciencia del control económico de Besta.

El estudio de la economía hacienda exigiría entonces el análisis de tres disciplinas: la doctrina de la gestión, la doctrina de la organización de la empresa y la doctrina del relevamiento, esta última de carácter eminentemente cuantitativo, relacionada con los procedimientos de registración, valuación y análisis que permiten reconocer los fenómenos económicos de la vida de la empresa y expresarlos en lenguaje cuantitativo.

Mientras en los países de Europa continental se desarrollan esfuerzos para elevar a la Contabilidad a un nivel científico, la tendencia de los países sajones, principalmente Gran Bretaña, Irlanda y los Estados Unidos, está claramente orientada hacia el empirismo, entendido éste como la tendencia a la resolución de los problemas inmediatos. Es lo que en este trabajo se denomina paradigma empirista.

En 1543 el inglés Hugh Oldcastle tradujo a Pacioli y tres años después produjo la primera obra anglosajona conocida sobre el tema de teneduría de libros. El apogeo del mercantilismo y la constitución de las grandes compañías por acciones contribuyeron a la consolidación de la contaduría pública como profesión independiente. Cabe señalar, a simple título de ejemplo, que ya en 1665 se tiene conocimiento de un contador famoso en Londres: George A. Watson. En el siglo XVIII y con el impulso del capitalismo naciente que en Italia había inspirado la obra de Pacioli, ya existían más de veinte estudios contables famo-

sos en la ciudad de Londres, cifra inusual para una ciudad de la época.(26) Es precisamente la utilidad pública de la Contabilidad como profesión lo que orientó los avances de la disciplina en estos países, los cuales se han inclinado manifiestamente por considerar a la disciplina como una técnica apta para cumplir las funciones que se han asignado a la profesión, básicamente la protección de la confianza pública en los informes respecto de la evolución económico-financiera de la empresa u otra unidad económica a ser emitidos por los profesionales en Contabilidad (ello sin perjuicio de la utilidad que de ella obtuvieran los propios usuarios y que se manifestó principalmente en los nuevos países industrializados con el surgimiento de los primeros sistemas de Contabilidad de Costos).

Así, en tanto que en los países latinos podemos hablar de teóricos contables con poder de creación de escuelas, que eventualmente podrían orientar a los poderes públicos en la creación de normas y definición de políticas en la materia, en el área anglosajona debe hablarse más bien de la necesidad de los usuarios de una presentación completa y adecuada de la situación patrimonial y financiera de los entes, de allí que las regulaciones estatales o bursátiles que surgieron fueron orientadas, ya no por tratadistas individuales, sino por la profesión, en su conjunto. (27)

Es así como está ausente por largos períodos, al menos de los primeros planos de la discusión teórica, una reflexión profunda sobre el carácter de la Contabilidad como disciplina y sí en cambio se imponen normas conocidas como principios de contabilidad generalmente aceptados, que se emiten con el objeto de que los usuarios conozcan las bases de preparación de

(26) GERTZ MANERO, op.cit. p. 108.

(27) LOPEZ SANTISO, op.cit.p. 16.

los informes contables. (28)

Desde un punto de vista específicamente histórico, en Inglaterra pueden determinarse hitos en la evolución de nuestra disciplina que confirman estas tendencias. (29)

En 1844 se dicta el Acta de Sociedades por Acciones, que regula el funcionamiento de este tipo de entes y que da por primera vez reconocimiento a la tarea de los contadores públicos sobre presentación de informes referentes a los balances a ser puestos a consideración en las asambleas de los accionistas, los que deberían ser completos y adecuados.

En 1868 el Acta de Regulación de los Ferrocarriles agrega el requisito de presentación de estados de resultados de operaciones e impone el sistema de partida doble (ya por otra parte universalmente extendida).

En 1879 el Acta de Compañías (especie de Ley de Sociedades Comerciales) impone la auditoría anual para entidades financieras, como así también la obligación de los auditores de expedirse sobre el carácter completo y adecuado del balance anual. Más tarde, en 1900 ese requisito se extendería a todas las compañías autorizadas.

Estos avances de la legislación se ven correspondidos con la necesidad de que los profesionales se agrupen en sociedades específicas y definan pautas para considerar un estado contable como completo y adecuado.

Es así que en 1853 se constituyen las primeras asociaciones profesionales de contadores públicos, la Sociedad de Contadores de Edimburgo y el Instituto de Contadores y Actuarios

(28) LOPEZ SANTISO, op.cit. p.26 y 27.

(29) NOBES Christopher y PARKER Bob. "Landmarks in accounting history" (en Accountancy, junio 1979 p. 38).

de Glasgow. En 1880 se forma el Instituto de Contadores Públicos de Inglaterra y Gales (ICAEW), que impulsa a uno de sus miembros C.W. Pixley a publicar el primer texto de importancia sobre auditoría: "Los auditores, sus tareas y responsabilidades" y más adelante otro miembro del Instituto, Dicksee, publica su libro "Auditoría", que sería libro de texto básico durante casi 50 años.

Las recomendaciones de los Institutos serán las que darán origen a los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. En 1942 el ICAEW emite sus dos primeras recomendaciones sobre principios de contabilidad, referentes a certificados de impuestos y contribuciones sobre daños de guerra. El instituto inglés continuaría sus recomendaciones aisladas sobre problemas específicos hasta 1969, fecha en que intentó resumirlos en un trabajo que unificaría criterios y limitaría alternativas, fijando pautas de exposición y valuación de rubros contables. Como resultado de este esfuerzo en 1970 se forma la Comisión de Normas de Contabilidad, similar en cuanto a sus objetivos al organismo establecido en los EE.UU.

En los Estados Unidos de Norteamérica, se verifica una evolución similar, es decir signada por las exigencias de los organismos estatales de regulación y por la búsqueda de soluciones prácticas a problemas contables concretos. En 1881, la Universidad de Pennsylvania incorpora a la Contabilidad como técnica académica. Seis años después surge la American Association of Public Accountants. (30) En ese mismo año, la Comisión de Comercio Interestatal uniforma las prácticas contables, (31) debido a la ingerencia cada día mayor del ahorro privado en las grandes empresas.

(30) GERT MANERO, op.cit.p.118.

(31) Ibid., p.134.

En 1896 el estado de Nueva York otorga reconocimiento legal a la profesión contable.

Es de destacar que en la evolución de la contaduría pública en EE.UU. es constante la comunicación con Inglaterra, debido a que en gran medida los inversionistas ingleses y escoceses en EE.UU. impusieron sus auditores locales en el país en que efectuaban su inversión. En muchos casos firmas inglesas de contadores públicos aportaron sus conocimientos y experiencia práctica instalándose en los EE.UU.

En lo concerniente a la enseñanza académica recién a comienzos del siglo XX los profesores Roy B. Kester de la Universidad de Columbia y H. A. Finney de la Universidad de North Western en Chicago modificaron el viejo sistema de enseñanza fundamentado en la naturaleza de las cuentas y lo reemplazaron por otro más moderno, que partía de la igualdad del balance. Resulta interesante reconocer cuál era el concepto de Contabilidad para uno de estos doctrinarios.

Para Finney la Contabilidad comprende un cuerpo de principios legales, industriales, comerciales y financieros, que deben tenerse en consideración para determinar cómo y en qué medida las operaciones de un negocio afectan el valor de sus activos y el monto de sus pasivos, ganancia y capital. Nada más alejado de la concepción de los autores italianos que se han citado, se trata de una definición que no trata de ubicar a la Contabilidad como disciplina. Su centro de interés se ubica en los principios o guías para la acción de los practicantes con vistas a un objetivo.

En 1917 se había fundado en EE.UU. el Instituto Americano de Contadores Públicos y se habían publicado las primeras reglas a las que debían ajustarse los contadores públicos para certificación de balances. (32)

(32) Ibid., p.134.

A partir de la crisis bursátil de 1929 se impuso en los EE.UU. la necesidad de certificación de los estados contables, presentados a la Bolsa de Valores y para conocimiento del público, por un contador público.

Esta circunstancia implicó la necesidad de definir el objeto de dicha certificación y se entendió que ella implicaba una opinión sobre si, de acuerdo con ciertos principios o normas contables, acerca de los cuales existía consenso, los estados contables constituían una expresión razonable (adecuada) de la situación económico-financiera del ente en cuestión.

Es así como se originó en los EE.UU. el concepto de principio de contabilidad generalmente aceptado, que en 1936 se oficializa en un resumen tentativo de principios contables que publica la Asociación Americana de Contabilidad. Desde entonces hasta la actualidad, los organismos rectores de la contaduría pública en los EE.UU. han utilizado este sistema de tratamiento de los problemas contables, estableciendo su posición sobre un tema surgido de la práctica de la profesión en el comercio o la industria e incorporando dicha opinión a un listado de principios de contabilidad generalmente aceptados.

Las características básicas entonces de la escuela que ha predominado en estos países y que en este trabajo se denomina neoempirismo, puesto que según se ha dicho, los primeros empiristas fueron L. Pacioli y sus seguidores, han sido:

- a) La Contabilidad concebida como instrumento para la obtención de un fin determinado, en definitiva como una técnica y la consecuente ausencia de reivindicación del nivel científico de la misma.
- b) La ausencia de escuelas que traten a la Contabilidad con un enfoque de conjunto. Se focaliza el interés de los doctrinarios en la resolución parcial de problemas concretos de valuación, exposición y otras cualidades de la información contable.

- c) El énfasis en la aptitud de la comunidad contable para determinar, por medio del consenso, los principios técnicos que rigen su actividad.

2.- ANALISIS ESPECIFICO DE LOS PARADIGMAS EN EL MARCO DE SU EVOLUCION HISTORICA.

2.1. Pacioli y Degranges: la propuesta exclusivamente empírica.

2.1.1. La obra de L. Pacioli y sus seguidores. Encuadre histórico.

Espontáneamente surge la figura de Luca Pacioli para personificar al primer movimiento de escritores contables que constituyeron una corriente de pensamiento, con características que más se aproximan a las de los seguidores de su paradigma.

Sin embargo, resulta difícil referirse a la obra de Pacioli y sus seguidores como a una corriente doctrinaria. Pacioli es esencialmente práctico y su objetivo, como ya se ha indicado, es lograr un fin práctico: Sistematizar una actividad corriente en la época; pero aún la ausencia de reflexiones profundas puede ser considerada como una posición doctrinaria ante la disciplina, consistente simplemente en definir tácitamente a la Contabilidad como un conjunto de procedimientos para describir la situación patrimonial de un negocio. La tecnología puede ser inspiradora del comienzo del desarrollo de una ciencia como el mismo Kuhn lo acepta, pero se hace necesaria la emisión de una teoría que la guíe. El rol de Pacioli no fue el de emisor de la teoría, ni siquiera el de divulgador de una tecnología, sino simplemente el redactor de un manual de una técnica.

Su influencia se extiende desde 1494, fecha de aparición de su obra capital hasta prácticamente comienzos del siglo XVII, época de las primeras obras de los precesores de Edmond Degranges, quien modificó sus proposiciones, no tanto en el aspecto teórico como en el formal, con la creación de nuevos tipos de registros, como se expondrá oportunamente.

En rigor de verdad, la teoría de Pacioli, o, para ser más preciso, su concepción de la partida doble, se extiende

hasta nuestros días por cuanto es el método que actualmente se aplica a las registraciones contables, ello no obstante, se ha preferido restringir su influencia hasta el momento de aparición de una idea distinta en cuanto a la naturaleza de las cuentas y a cierto mejoramiento en las técnicas de registración.

identifico como seguidores de Pacioli a aquellos escritores que difundieron su pensamiento tanto en Italia como en el resto de los países de Europa, entre ellos merece mencionarse:

- En Italia, al monje benedictino Angelo Pietra, quien publicó en 1586 su obra "Indirizzo deglo economico sia ordinattissima instruttione de regolatamente formare quelunque scrittura in libro Doppio". A Giovanni Antonio Moschetti, quien publicó su libro "Dell universal trattato di libri doppi" en 1610. Finalmente al jesuita Ludovico Fiori, quien publicó en 1636 su obra "Trattato del Modo di tenere il libro doppio domestico col suo esemplare".

- En los Países Bajos, a Jan Ympyn Christoffel, quien publicó en 1543 su obra "Nouvelle instruction el remonstration de la tres excellente science du livre de compte, pour compter et mener compez a la maniere d'Itallie" (SIC).

- En Francia, además de la obra de Pierre Savonne, quien en 1567 publica su "Instruction el maniere de tenir livres de raison el de comptes parfaites" interesa particularmente la ordenanza de Comercio de 1673, en la medida en que constituye la más importante muestra de la intervención directa del Estado en la actividad de regulación de las registraciones contables. En cuanto concierne a Inglaterra, la obra de Pacioli fué difundida en ese país por Hugh Oldcastle quien publicó su obra "A profitable treatyce called de Instrument or Boke to learne to knowe the good order of the keypyng of the famouse reconynge, called in Latyn Dare and Habere and in Englyshe, Debitor and Creditor" (SIC) en 1543.

Esta obra, no obstante su importancia como vehículo de extensión del conocimiento no implicó profundización de ningún aspecto doctrinario. La circunstancia de que la obra de Pacioli fuera conocida rápidamente en toda Europa se explica fundamentalmente porque su difusión respondía a una necesidad del desarrollo de las actividades económicas del momento. En tal sentido Pacioli tomó de la práctica de los mercaderes de Venecia sus conocimientos que reflejan un desarrollo teórico adecuado a la expansión precapitalista, caracterizada por el auge del comercio, el desarrollo de las operaciones de crédito, el nacimiento de las sociedades comerciales y de la figura de la representación comercial bajo la forma de contratos de comisión.

Las nuevas leyes dieron margen a nuevas formas de economía producción y comercio anteriormente limitadas o sofocadas por el feudalismo.

Según algunos autores, en particular W. Sombart, es esencial en este período el tránsito del concepto de riqueza al de capital productivo, que debe no sólo mantenerse sino originar capital adicional. (33) La economía precedente tenía como objetivo inmediato de sus actividades la idea de satisfacer las necesidades, en lugar de la consecución del lucro. Es justamente la aparición de ésta última idea la que da origen a la empresa capitalista como una unidad económica, que sobrepasa extensamente la extensión de una vida individual (34). Es necesaria para la nueva empresa una racionalización en los planteamientos y un orden en las actividades y consecuentemente resulta también in-

(33) MONTESINOS JULVE op.cit. p.85.

(34) MASI, Váncenzo "O surgimento da contabilidade na segunda metade da idade media como uma das primeiras ciencias experimentais" (En Revista Paulista de Contabilidade, No. 446 pag. 3 a 6, Sao Paulo, 1975) Pag. 3 y 4.

dispensable un sistema de registro completo que permita al comerciante mantener un contacto permanente con la marcha del negocio y contar con información sobre los acontecimientos económicos en los que participa y sobre los resultados que obtiene.

2.1.1.2. Generalizaciones simbólicas: Las cuentas y su naturaleza. La partida doble y la igualdad patrimonial.

La búsqueda de generalizaciones simbólicas y modelos nos lleva a identificar dichos conceptos en la obra de Pacioli con su teoría de las cuentas y con su exposición del método de registración conocido como partida doble. La idea de las cuentas como representativas de conjuntos de valores no era, por supuesto nueva. Pacioli innova en cuanto a una racionalización de su empleo mediante dos elementos fundamentales: ellos son: la ficción de la personalización de las cuentas y el método de la partida doble como forma en que las mismas entran en relación y exponen los hechos económicos. Por cierto que hasta el momento existían formas de conocer dicha información que no eran los de la partida doble y los habían existido desde la más remota antigüedad.

Lo que subyace a la idea de la partida doble y que explica en cierta medida la preferencia por este método es que ella reproduce un modelo de la operación comercial y es por ello que podemos considerar a la partida doble como un modelo en el sentido kuhniano, una analogía del comportamiento de las variables reales. La cuenta, asimismo, puede ser considerada en sí misma como parte de una generalización simbólica que integra la igualdad fundamental de la Contabilidad: Activo-Pasivo=Patrimonio Neto. (35) Esta es la expresión de la igualdad que se ha di-

(35) BELLINI, Clitofonte "Trattato di ragioneria applicata alle aziende private con una appendice sulle funzione speciale dei ragioneri" Ed. Hoepli, Milan, 1913 p.262.

fundido. Sin embargo, existe otra concepción según la cual la igualdad fundamental sería: $C=CA + CP$ donde C representa al patrimonio o capital total puesto en funciones para el desenvolvimiento del ente y que se compone de:

- a) CA: Capital Activo: Elementos que representan bienes y derechos aplicados a la actividad económica del ente.
- b) CP: Capital Pasivo: Elementos que representan al titular de los bienes y derechos indicados en CA.

Siempre en esta línea de pensamiento puede hablarse de un capital pasivo propio o aportado por el propietario y un capital pasivo ajeno, aportado por terceros (36). En tal caso la expresión de la igualdad quedaría transformada como sigue: $CA - CPA = CPP$ donde CA es el capital activo, CPA el capital pasivo ajeno y CPP el capital pasivo propio. En cuyo caso la definición es similar a la que se ha difundido ($A - P = N$).

Respecto de la función de las cuentas resultan especialmente interesantes las afirmaciones del tratadista italiano Vincenzo Masi, quien plantea que el surgimiento de las cuentas fué respondiendo a las sucesivas necesidades de los antes económicos (37). Así, por ejemplo, las repúblicas marítimas italianas, de actividad específicamente comercial, relativizaron la importancia de los bienes destinados a la producción de bienes y servicios y consecuentemente limitaron el análisis de los costos de ventas. El funcionamiento de la cuenta Mercaderías no es tan depurado como lo fué más tarde cuando un cierto desarrollo industrial permitió analizar los costos y no centrarse exclusivamente en la cuenta mercaderías utilizada como cuenta única. Interesa, no obstante, analizar más detenidamente esa evolución en el curso de la historia y en función de las necesidades prácticas.

(36) AREVALO op. cit. p.43. y BELLINI op. cit. p.50

(37) MASI op.cit. p.4.

Siguiendo a Pierre Garnier en su libro "La technique comptable approfondie et les comptabilités spéciales", podemos aceptar que la partida doble tuvo su desarrollo en 5 fases.

- 1.) Cuentas de terceros y aparición de las palabras débito y crédito, las primeras registraciones se centran en la descripción de las relaciones mercantiles.
- 2.) Otras cuentas patrimoniales; extensión del sentido de débito y crédito a otros activos, para ello es esencial la personalización de las cuentas.
- 3.) Aparición de la cuenta de ganancias y pérdidas como cuenta balanceante.
- 4.) Separación de las ganancias y las pérdidas.
- 5.) Contabilidad en partidas múltiples. (38)

Ello es coincidente con la opinión de Masi en su artículo ya citado, en el sentido de que las cuentas se han ido creando en relación al descubrimiento de nuevas necesidades (39). Es la empresa primitiva misma la que guía la evolución de la Contabilidad. La empresa como generadora de relaciones que la partida doble traduce fielmente. La empresa está constituida por un conjunto de bienes, un patrimonio económico de cuya cuantía se nos informa en las operaciones que se registran en el borrador y en el diario.

Asimismo, la empresa como ente organizado exige la concordancia entre su estructura patrimonial, los centros de costos y su representación contable. (40) Todo ello teniendo co

(38) MONTESINOS JULVE op. cit. p.87.

(39) MASI op. cit. p. 4.

(40) VLAENMINCK, Joseph A. "Histoires et doctrines de la Comptabilité" Editions du Treurenberg, Université Catholique de Louvain, Collection de l' Ecole des Sciences Economiques No. 52, Bruxelles, 1956 pag. 80.

mo objetivo, siguiendo a Sombart, representar el incremento de valores patrimoniales concibiéndolos puramente en forma cuantitativa, prescindiendo de su realidad física. Esta forma de racionalización, está necesidad de tomar en cuenta valores que aumentan o disminuyen, sólo podría complementarse con un escrupuloso concepto de la integridad de la información contable, según el cual nada de lo que no se registra puede ser considerado como parte constituyente de un patrimonio económico y nada podría registrarse que no fuera reducible a valores monetarios.

Volviendo a Garnier (41), en su opinión Pacioli llega hasta la tercera etapa, con lo que tácitamente consigue enunciar la que se ha definido como generalización simbólica básica de la partida doble:

Activo-Pasivos = Patrimonio y Resultados.

Esto es así en cuanto al sistema de Venecia, que él expone, que se caracterizará por lo siguiente:

- a.) Igualdad constante de débitos y créditos y consecuente existencia de la cuenta Pérdidas y Ganancias.
- b.) Existencia de diario de operaciones en el que cada operación está representada individualmente por una anotación que evidencia esta igualdad y la integridad a que se hiciera referencia.
- c.) Existencia del balance de verificación o comprobación de la existencia de dicha igualdad que aún no llega a ser un balance de situación patrimonial, tal como lo conocemos en nuestros días.

2.1.1.3. Distintos tipos de registros, establecimiento de los rudimentos de la técnica contable. Ejemplares y valores compartidos: El énfasis en los aspectos empíricos. Concepto de las cuentas fundamentales y sus funcionamiento.

(41) MONTESINOS JULVE, op.cit. p. 87.

Un análisis más detallado de la obra de L. Pacioli y sus continuadores nos lleva a discriminar en cuanto a los registros las siguientes características:

Las cuentas se abren a todos los elementos del patrimonio, sin distinguir entre los elementos de propiedad del comerciante para su uso personal y los de la casa de comercio. En ocasión del inventario, Pacioli insiste sobre la necesidad de asignar un valor a cada bien y aparentemente a esos efectos no considera al costo como principio excluyente de valuación, según se verá posteriormente, sino atendiendo a los principios de movilidad y valor. En cuanto concierne a los registros de contabilidad, Pacioli considera indispensables, además del inventario, al libro memorial o borrador, donde se anotarán todas las operaciones en orden cronológico e incluyendo un completo detalle de su naturaleza.

Otro libro de importancia era el equivalente al diario actual, designado como giornale, y al cual se pasan todas las operaciones previamente descritas en el memorial.

Es en la descripción que realiza del diario, donde Pacioli plantea la técnica de registración mediante la personalización de las cuentas como recurso pedagógico, sin que ello constituya una pretensión de fundamentar una teoría acerca de la naturaleza de las cuentas, para lo que habrá que esperar hasta el siglo XVIII y XIX con Francesco Marchi y Cerboni.

Esta ausencia de intenciones técnicas se corrobora por su afirmación del capítulo XXIII "las cuentas no son otra cosa que un determinado orden de la fantasía que tiene el comerciante el cual tiene la noticia de todos sus negocios". (42)

El cuaderno es el nombre que Pacioli y sus seguidores asignan al mayor, donde todas las operaciones debían ser pa-

(42) PACIOLI, op.cit. p. 70.

47.
sadas día por día. La única forma de establecer una relación entre las partidas del diario y el mayor era a partir de la fecha.

Resulta interesante destacar que el balance de comprobación no aparece vinculado con la determinación del resultado, sino con la finalización del libro Mayor, es decir al agotarse sus páginas. Es así como la obtención de los resultados se verificaba operación por operación y la utilidad o pérdida se trasladaba inmediatamente al mayor de la cuenta capital. El balance que se efectuaba en ocasión de agotar las hojas del Mayor se identificaba técnicamente con la expresión "saldare in quaderno". El hecho de cerrar el Mayor, involucraba el traspaso de saldos del Mayor terminado a otro nuevo y se entendía que la operación era correcta cuando el cotejo de débitos y créditos revelaba sumas iguales.

Cabe destacar que los asientos eran simples, es decir no jugaban varias cuentas deudoras y acreedoras en un mismo asiento y adicionalmente, como medida de seguridad, los débitos y los créditos eran cuidadosamente separados en dos cuerpos diferentes y en cada ocasión de registro, el débito era precedido por la preposición "por" y el crédito por la "A" seguidos de la explicación escrita.

Vlaemminck menciona en su libro "Historias y doctrinas de la Contabilidad" la circunstancia de que el esquema planteado por Pacioli perduró hasta nuestros días con la excepción de dos adiciones: a izquierda una columna destinada a numerar los asientos, propuesta que se debió al contador italiano Domenico Manzioni, quien en 1540 la fundamentó explicando que de tal manera se evitaban registraciones falsas, aunque además eran de utilidad para ubicar el asiento en cuestión, para modificarlo o simplemente obtener determinada información. (43)

(43) VLAEMMINCK, op. cit. p. 90.

La adición de la columna a la derecha se explica por la necesidad de incorporar un espacio para las registraciones acreedoras que, según lo indica Vlaemminck fué introducida con carácter reciente.

Es de interés destacar el criterio de Pacioli para el orden del inventario, según el mismo lo expresa en el cap. II del tractatus: "Comenzando siempre por las cosas de más valor y que son más fáciles de perderse como lo son el dinero contante y sonante, es decir la plata, etc., porque los inmuebles como son las casas, terrenos, lagunas, valles, viveros y similares no se pueden perder como las cosas muebles", además establece que el inventario debe ser transcripto al diario. (44)

Inútil es buscar en Pacioli y sus seguidores una definición de la cuenta, tampoco el debe y el haber están definidos, el concepto de activo como conjunto de bienes y derechos del comerciante y el de pasivo como conjunto de obligaciones no aparecen en la obra de Pacioli (no pudiendo esto considerarse como una definición sino simplemente una idea general de los elementos constituyentes), pese a que estos términos aparecen, como no podría ser de otra manera, innumerables veces en su aplicación práctica. Pero no existe una idea teórica que oriente al tratado. Pacioli define en el primer capítulo de su libro que el objetivo del mismo es lograr que "cualquiera pueda servir para llevar las cuentas" y añade "entiende darle normas suficientes y bastantes para tener ordenadamente todas sus cuentas o libros". (45) Más adelante aclara "hemos indicado las reglas y cánones que cada operación requiere". (46). Consecuentemente, el componente axiológico que se ha mencionado al hablar de los valores en esta etapa primitiva del paradigma es el empirismo, entendi-

(44) PACIOLI, op.cit. p. 9.

(45) Ibid., p. 5.

(46) Ibid., p. 6.

do éste como la aptitud de un procedimiento contable para brindar la información requerida, con prescindencia de los aspectos que hacen a su entidad intelectual.

Kuhn define los ejemplares compartidos como los problemas-soluciones concretos que los estudiantes encuentran desde el principio de su educación científica, más los incluidos en la literatura periódica post-educacional (47). En esta etapa de la difusión del paradigma podemos decir que los manuales están marcadamente orientados a mostrar ejemplos y debían estarlo porque explicitaban una técnica.

Pacioli comienza su obra brindando un marco de referencia general, integrado por la explicación del inventario, que provee la sustancia o materia de las registraciones, es decir el patrimonio, que sufrirá las modificaciones que serán contabilizadas; integran también este marco de referencia las descripciones del modo como operan los tres registros principales, borrador, diario y mayor, con el planteo global de cómo se registra, entendiéndose "global" como sinónimo de descripción no particularizada. Interesa, sin embargo, conocer el mecanismo de funcionamiento de las cuentas particulares, debido a que estas descripciones constituyen en sí los ejemplares compartidos del esquema kuhniano. En cuanto se refiere a las cuentas de capital y a la caja, el capital se define claramente como el patrimonio personal del comerciante.

Así, Pacioli en el capítulo 12 dice "es el monto de tus bienes presentes" y actúa siempre como partida acreedora, como contrapartida de los bienes que se asientan al débito en el inventario. (48)

La cuenta Caja es definida como "partida de dinero

(47) KUHN, op.cit. p. 286.

(48) PACIOLI, op.cit. p. 33.

contante" y que debería ser puesta como deudora". (49) En lo concerniente a la cuenta de Mercaderías, se identifica siempre como partida deudora. En el capítulo 12 se especifica un peculiar criterio de valuación cuando se dice, refiriéndose a una mercancía particular "Registrarás jengibre en lotes debe a capital..... hazlo más bien largo que corto, si te parece que valen 20, dí 24, para que mayor resulte tu ganancia". (50) Esto evidencia la total ausencia de preocupaciones sobre la justificación técnica de los asientos.

La cuenta de almacén podría equivaler a la cuenta del negocio. Algunos tratadistas han querido ver en la expresión (51) "piensa que esta bodega sea una persona deudora tuya de lo que le das y que gastas en ella,.... y de todo lo que sacas la harás acreedora", una explicitación de la separación entre el ente y el propietario; sin embargo, Pacioli aclara más adelante que esto es parte de la ficción de la personalización al expresar: "Con esto resulta claro que las cuentas no son otra cosa que un determinado orden de la fantasía que tiene el comerciante, por el cual tiene la noticia de sus negocios". En lo que se refiere a las cuentas, se identifica a la de gastos de mercaderías, en la que se debilitarán gastos tales como fletes y acarreos, sueldos de los dependientes, gastos de los que modernamente se consideran de comercialización y que no pueden imputarse a una mercadería en particular. (52)

Además se identifica una partida de gastos ordinarios de la casa que nos prueba, (cap.12), que no se distingue entre el patrimonio del ente comercial y particular; la simple mención de trigo y vino para consumo, zapatos y abrigos, nos indica que no se trata de gastos atinentes al giro comercial.

(49) Ibid., p. 33.

(50) Ibid., p. 34.

(51) Ibid., p. 69.

(52) Ibid., p. 65.

(53).

También se habla de una cuenta de gastos extraordinarios, que, según Pacioli, serán aquellos que se realicen por divertirse, regalos, donativos, pérdidas de mercaderías por incendio, robo, etc. Esta concepción, con ligeras variantes, ha perdurado hasta la actualidad. (54)

Finalmente, se menciona una cuenta global de ganancias y pérdidas que puede ser también de ingresos y que opera como cuanta balanceante y expresa los resultados de operaciones en particular. (55)

Pacioli también se ocupa de las operaciones de compras por cuenta de terceros y ordenes de compra, aclara que el sistema puede ser similar al caso del comerciante individual, pero haciendo acreedor a quien hubiera ordenado el viaje y deudora a la persona propia del comisionista o a las mercaderías adquiridas por el comitente. (56)

Los aspectos relacionados con la organización del comercio y los usos comerciales tampoco fueron descuidados por Pacioli. Ya en el capítulo I indica las cualidades necesarias para el comerciante, subrayando en particular:

- a) la necesidad de una sustancia patrimonial, (dinero y otros bienes) que él denomina pecunia numeraria,
- b) la aptitud de ser buen contador y ágil matemático y
- c) en disponer todo su negocio a fin de poder tener noticia de su débito y crédito, aclarando que sin la escritura, (teneduría de libros), sería imposible dirigir los negocios. (57)

Posteriormente se ocupa de otros aspectos de la or-

(53) Ibid., p. 66.

(54) Ibid., p. 67.

(55) Ibid., p. 65.

(56) Ibid., p. 77.

(57) Ibid., p. 5 y 6.

ganización del comercio, como el ya mencionado de la rubricación de los registros ante las oficinas públicas. (58) En cuanto a los usos mercantiles distingue nueve formas de compra; en dinero constante, a plazo, contra especie o trueque, parte en dinero y parte a plazo, parte en especie y parte a plazo, por asignación o ditta (especie de consignación mediante contrato bancario), parte en asignación y parte a plazo, parte en asignación y parte en especie y parte en dinero y parte en especie. Además se refiere a operaciones concertadas a término en el Capítulo 9, aconsejando tomar nota de las operaciones concertadas en el borrador para pasarlas luego al diario. (59)

Otro aspecto que hace a los usos comerciales es su análisis de las operaciones con cámara de empréstitos y con la cámara de intermediarios, de la que surgen las pautas a aplicar en la contabilización de operaciones en consignación. (60) En ese mismo capítulo 17 se hace mención por primera vez de la función de auditoría (61). También se analiza la contabilidad de so ciedades. Estas eran en su mayoría de tipo accidental y para la consecución de operaciones determinadas, razón por la cual hace una distinción entre la "Caja de Compañía" y la "Caja propia". (62)

En cuanto a las operaciones con bancos (di scritta), analiza la mecánica de contabilización en forma sumamente simple, debitando al banco por los fondos depositados y acreditándolo por las extracciones o transferencias a otras cuentas de comerciantes por pago de saldos. También insiste en los recaudos a aplicar por los banqueros en cuanto a la documentación respaldatoria de las operaciones. (63)

(58) Ibid., p. 23.

(59) Ibid., p. 27.

(60) Ibid., p. 49.

(61) Ibid., p. 50.

(62) Ibid. p. 63.

(63) Ibid. p. 71.

Conforme se ha explicado, la difusión de la actividad contable estuvo en Italia a cargo de los maestros del ábaco, esto es de la aritmética elemental, quienes la aplicaban a las operaciones comerciales y bancarias. (64)

Esto no autoriza a suponer una derivación directa de las ciencias matemáticas, sino que se explica por el carácter utilitario de los conocimientos que ellos impartían. No existía una preocupación teórica sobre tales temas, sino que se trataba de difundir su aplicación. Sus autores estaban, como ya se ha dicho, signados por el empirismo y no manifestaron intención de explicar la naturaleza de las cuentas, tal vez los problemas de valuación se analizaban superficialmente pero se cuidaban de que la información fuera completa para que existiera posibilidad de conocer la situación del negocio, también de que la información fuera confiable y que existiera protección contra maniobras deshonestas. Esa preocupación empírica les hará abarcar campos más próximos a la administración o a la práctica comercial que a la técnica contable. Tal vez, como afirma Sombart en su libro "El capitalismo moderno", ello se debiera a que para los comerciantes de entonces, administrar significaba contar, es decir expresar matemáticamente la importancia de un patrimonio creciente (65).

Son los libros de Francisco Datini (1366-1400), comerciante veneciano, los que muestran por primera vez la cuenta de ganancias y pérdidas y ello es así porque se deseaba resolver el problema de no poder llevar las mercaderías en una sola cuenta debido a que ellas tenían dos precios, el de adquisición y el de venta, la nueva cuenta de pérdidas y ganancias recogía las diferencias y permitía determinar el resultado obtenido. (66)

(64) VLAEMMINCK, op.cit. p. 78.

(65) MASI, op.cit. p. 5.

(66) GERTZ MANERO, op.cit. p. 71.

La importancia de estos libros de contabilidad se debe a que ellos expresaban en los hechos las concepciones, podría decirse teóricas de Pacioli. Pero Pacioli tuvo seguidores que profundizarán la explicación de este paradigma primitivo, explicando los conocimientos que habían adquirido en la práctica.

2.1.1.4. Los seguidores de L. Pacioli y su influencia hasta el siglo XVII.

Interesa particularmente el aporte de Angelo Pietra, cuya obra ya fué mencionada y que es analizada por Vlaemminck en su libro "Historias y doctrinas de la Contabilidad". (67) El libro de Pietra consta de 67 capítulos y un ejemplo de diario de 600 asientos, según afirma Vlaemminck, entre sus innovaciones más importantes se encuentran:

- a) habla de tres tipos de Contabilidad, la de bancos, la mercantil y la de organizaciones sin fines de lucro, que él llama patrimonial.
- b) Introduce la idea de presupuestos.
- c) Perfecciona la idea del balance de comprobación, incluyendo además de las sumas los saldos.
- d) Efectúa una explicación del débito y el crédito, sin recurrir a la personalización de las cuentas, sino que prefiere clasificar los hechos económicos sobre la base del desembolso o del cobro, compraventa, etc., es decir que realiza un análisis de la operación que origina el movimiento contable. Es así como en el capítulo 27 de su obra incluye una tabla analítica de las partidas destinada a explicar la causa y efecto contable de los fenómenos (V. Gr. la venta produce un cobro o

(67) VLAEMMINCK, op.cit. p. 95.

aumento de Caja y disminución de las mercaderías).

- e) Se refiere a cinco condiciones accesorias para el análisis de los fenómenos indicados en d) cuales son el tiempo, el valor, la calidad, la cantidad y el precio, que por primera vez se ve distinto del valor, además añade una definición del costo por la cual se dice que es el valor al cual se adquiere un bien.
- f) Se incluye un limitado diccionario técnico contable.
- g) Se distingue entre propietario y ente, cosa que Pacioli no había hecho.
- h) Divide su inventario en bienes muebles, efectos y bienes inmuebles. (68)

Podría pensarse que la obra de Pietra es de carácter tan avanzado que no podría ser considerada como integrante del paradigma, pero lo que mueve a aceptarla como tal es la circunstancia de que el autor era contable profesional, de donde no solamente se halla en él presente la preocupación en difundir sino también la experiencia práctica de la realización del trabajo contable.

En cuanto concierne a la obra de Giovanni Moschetti, interesa en particular la distinción entre los hechos permutativos y modificativos, que realiza en su análisis del capital y las ganancias y pérdidas (aún sin emplear estos términos para calificar a las operaciones). Además, en dicho análisis Moschetti aclara que, si bien el capital y las ganancias y pérdidas son partidas diferentes en cuanto a su nombre y origen, son en sustancia la misma cosa, también en otra parte de su obra esboza un tratamiento de la Contabilidad Industrial. (69)

(68) LOPES DE SA, A. "Proceso evolutivo da Técnica Contabil (es tudo histórico) (En Revista de Contabilidade e Comércio; No. 164, Porto, 1974 p. 370 a 378) pag. 375.

(69) VLAEMMINCK, op.cit. p. 136.

Ludovico Fiori llevó a la Contabilidad italiana a niveles desconocidos hasta el siglo XIX, según la opinión de Vlaemminck y otros historiadores contables. Introdujo la realización de asientos con más de una cuenta de cargo y abono. Además propuso la realización de tres estados contables:

- a) La spese e entrate generale (estado de resultados).
- b) L'esito generale de Questo anno. (balance de ejercicio).
- c) El monastero nostro (relación de las cuentas de capital).

Además introduce la realización de asientos de cierre y regularización. (70)

En lo que hace a la personificación de las cuentas, corresponde a Jan Ympyn Christoffel el mérito de haber difundido la obra de Pacioli en los Países Bajos, Inglaterra y Francia. Tenía un profundo conocimiento de la práctica comercial y contable. Según Vlaemminck, la exposición es en sus libros más didáctica que la de Pacioli en cuanto a los ejemplos prácticos. (71)

La teoría se compone de veintinueve capítulos en los cuales el autor trata sucesivamente sobre el inventario, el memorial, los diferentes modelos de venta, la manera de registrar débitos y créditos, la cuenta Caja y Capital, formas de corregir errores, anotaciones en los libros de sociedades, balance y cierre anual. (72)

Cabe destacar que ignora las cuentas colectivas, ya que propone que las cuentas de mercaderías se particularicen por artículo y también propone algo similar para los deudores y acreedores. En este aspecto habrá que esperar hasta Simón Stevin, quien fue el primero en utilizarlas. Propone además llevar libros especiales a fin de no perturbar los libros principales,

(70) MONTESINOS JULVE, op.cit. p. 136.

(71) VLAEMMINCK, op. cit. p. 98.

(72) Ibid., p. 99.

por ejemplo, un libro especial de gastos de mercaderías, de gastos del grupo familiar, etc. (72)

Simón Stevin analizó en su tratado no sólo temas contables, sino también de matemática, cosmografía y óptica. Llama la atención que el autor restringe los alcances de la Contabilidad a proporcionar un conocimiento exacto de los fondos en caja y de controlar a los que manejan los fondos del ente. Ello es positivo en cuanto a la introducción de la idea del control.

(73)

Se le critica la ausencia de buenos ejemplos prácticos.

En el aspecto didáctico, Stevin surge como un innovador al oponerse a la personalización de las cuentas.

Plantea en su lugar que toda operación que implique un aumento del capital total del ente debe ser imputada al débito y toda disminución al crédito, aclarando que la regla se invierte cuando nos referimos al capital neto. Stevin incluyó en su obra un análisis de la Contabilidad Pública.

Pierre Savonne editó su obra en cuatro oportunidades, (74) entre 1567 y 1614. En la edición de 1581 aparece una interesante innovación, dado que se abandona el principio del cálculo de resultados por operación y comienza a aplicarse la cuenta colectiva mercaderías diversas. Con la correlativa introducción de las ideas de inventario y ejercicio para la determinación de resultados globales periódicos. En la edición posterior suprime el libro memorial y desdobra el diario en dos libros de compras y ventas, además se incluye un ejercicio práctico con las transacciones de una sociedad, contabilizándose por primera vez los aportes. En la edición de 1608 el diario es unificado nuevamente y el número de libros se extiende a seis: diario, ma-

(72) Ibid., p. 99.

(73) Ibid., p. 122.123.

(74) Ibid., p. 115 y MONTESINOS JULVE, op. cit. p. 139.

yor, copiador de compras y ventas, libro secreto (para las sociedades, libro de pagos de los reyes y mayor para la compra de un fondo de comercio. (75)

Resulta muy digna la mención en la descripción de los paradigmas que se está realizando, la de las instituciones del derecho mercantil que ratificaban los usos establecidos en la práctica comercial. Se impone en este caso establecer diferencias entre aquellos que tuvieron vigencia en los distintos países que los dictaron como resultado de costumbres arraigadas y aquellos que buscaron modificar la práctica vigente. Entre los primeros cabe citar la Capitulare Nauticum, dictadas en Venecia en 1228, la tabla amalfitana, que data de 1134, los rooles de Orléans en Francia, sancionados en 1206, las leyes de Wixby, en el área del Mar Báltico, las Actas de Asamblea de la Liga Hanseática y las instituciones del Consulado del Mar en España, todos ellos también del siglo XIII. (76)

Estos ordenamientos jurídicos resultantes de la codificación de sentencias de los tribunales, consagraban la importancia de los libros de comercio.

Entre los segundos se destacaban particularmente la Ley Española de 1549, que obligaba a banqueros y comerciantes a llevar libros de contabilidad por debe y haber (primera mención de la partida doble en texto legal cincuenta y cinco años después de la obra de Pacioli); la ordenanza de Colbert, dictada en Francia en 1673 y que comprendía a todos los que ejercían el comercio, incluidos los banqueros y cambistas (77). Establecía en principio la obligatoriedad de levantar un inventario de todos los bienes y deudas que integraban el fondo de Comercio. Además

(75) MONTESINOS JULVE, op.cit. p. 139.

(76) GERTZ MANERO, op. cit. p.74.

(77) VLAEMMINCK, op.cit. p. 127.

establecía la obligatoriedad de conservar las cartas recibidas en razón del giro comercial y de exhibir los libros en casos de controversias judiciales, disolución de sociedades o quiebras. Se refuerza de tal manera la relación entre Contabilidad y Derecho. Hay en los fundamentos de la Contabilidad un fermento de Derecho, en tanto y en cuanto las cuentas reflejan una situación que relaciona a la persona con un patrimonio. El débito a cuentas patrimoniales refleja en la Contabilidad derechos de posesión sobre bienes, extinción o novación de obligaciones y el haber la existencia de obligaciones o la extinción o modificación de derechos, o cambios en el estado de los bienes que son objeto de tales derechos. La existencia de igualdad entre derechos y obligaciones implicaría la inexistencia de un capital neto, en tanto éste refleja los derechos del propietario sobre el conjunto de los bienes que integran el fondo de comercio. La necesidad de personalizar las cuentas surge en gran medida de la posibilidad de hacerlas por dicha vía titulares de ciertos derechos y obligaciones y la utilidad es en definitiva un incremento de los bienes que el comerciante poseía jurídicamente.

2.1.2. Degranges y el contismo, perfeccionamiento de la técnica contable, el diario mayor y la descripción simultánea de los aspectos económicos y patrimoniales de la gestión.

Los sucesores de Pacioli generaron las condiciones para la formación de una doctrina que centraría su análisis en el fenómeno de la cuenta, en la convicción de que explicando la naturaleza de las cuentas explicaban la Contabilidad. Además buscaron otra forma de expresión del contenido de las cuentas por vía de la centralización, buscando la fusión del análisis propio del libro mayor y la registración cronológica propia del diario. Pero ello no constituyó una revolución en el sentido Kuhniano, dado que no se abandonaron los principios de Pacioli.

Los autores que interesan especialmente en este período son:

- a) Mathieu de la Porte, quien publicó en 1685 la "guide des negociants et teneurs de livres".
- b) Edmond Degranges de Rancy, autor precursor de la teoría personalista y del diario mayor.
- c) J.S. Quiney, autor de "Comptable générale et livre de raison", precursor de la Contabilidad de hojas móviles y de la Contabilidad industrial.
- d) Desarnaud de Lessignan, quien en su "Ensayo sobre la Contabilidad Comercial, publicado en 1825, propugna la utilización generalizada del sistema centralizador.
- e) R.P. Coffy, quien en 1833 publicó su obra "Cuadro Sinóptico de los principios generales de la teneduría de libros en partida doble" en la cual propugna una teoría materialista de las cuentas.
- f) J. E. Queulin, cuya obra "El inventario perpetuo", que data de 1840, profundiza este aspecto de la teneduría de libros en una obra precursora sobre el tema.
- g) Courcelle-Serneuil, quien publicó en 1897 su "Tratado Elemental de Contabilidad", en el cual se muestra proclive a la separación del propietario y la empresa (unicontismo).
- h) Finalmente E. Leautey y A. Guibault quienes propugnarán una teoría matemática de las cuentas y de la Contabilidad.

Mathieu de la Porte clasifica las cuentas en tres categorías: (78)

- Cuentas del Jefe o propietario.
- Cuentas de efectos Efectivos.

(78) Ibid., p. 130.

- Cuentas de corresponsales.

Las cuentas del Jefe comprenden las de capital, pérdidas y ganancias, provisiones, gastos y seguros.

Las cuentas de efectos Efectivos comprenden la caja, mercaderías, efectos incorporales y diversos. Es una clasificación por el sujeto de las cuentas.

Edmond Degranges es famoso por el diario mayor, que permite un conocimiento simultáneo de los aspectos patrimoniales y económicos de la gestión. Además clasifica las cuentas en generales (Caja, mercancías, efectos a recibir y a pagar y pérdidas y ganancias, de esas cinco cuentas surgiría posteriormente en Italia el cinque contismo), y personales, posteriormente se añadirían los bienes muebles e inmuebles, balance de entrada y de salida. Frente a cada cuenta para estos tratadistas hay un responsable de los valores que se le confiaban. Se le criticó la ausencia de cuentas tales como gastos de fabricación y reservas.

(79)

R. P. Coffy surgió como opositor de la teoría personalista. En 1833 emitió en su libro, ya mencionado, una teoría materialista del valor, que habla de las cuentas de valores reales que divide en materiales, que constituyen el objeto del comercio y personales, que son los créditos y deudas. Por otro lado están las cuentas de valores ficticios, dentro de las cuales incluye las de resultados. Además distingue entre cuentas de valores invariables como Caja, documentos a cobrar, a pagar, y cuentas personales y las cuentas de carácter variable como mercaderías, que egresan por mayor valor del que entran, en su concepción de mercaderías como cuenta única. Las cuentas de valores invariables se saldarían por capital y las otras por pérdidas y gananancias. (80)

(79) Ibid. p. 141 a 145.

(80) Ibid., p. 155.

J.S. Quiney propone en su libro la inscripción simultánea de cantidades y valores monetarios, al tiempo que mantiene el esquema de obtención simultánea del saldo de la cuenta y los movimientos de Degranges. En cuanto a la Contabilidad Industrial, propone crear la cuenta de fabricación que se debitaría por los aportes a la producción y se acreditaría por los productos terminados. (81)

En cuanto a la teoría de las cuentas, Quiney sigue a Degranges en cuanto afirma su concepción personalista, cuando propone que las cuentas generales representen a la persona del negociante, aunque introduce algunas modificaciones al considerar la cuenta caja como cuenta de personas (del cajero) y suprimir pérdidas y ganancias, reemplazándola por capital, además las cuentas generales, caja, capital y mercaderías, inmuebles, documentos a cobrar y obligaciones a pagar, son para él cuentas ficticias, en tanto deben ser consideradas como personas.

Desarnaud de Lessignan propone en su obra "Ensayo sobre la Contabilidad Comercial", un sistema de diarios divisionales afectados a ciertas cuentas del mayor y que se centralizan en el diario general, (de allí el nombre de sistema centralizador). El sistema interesa fundamentalmente por su proyección futura, aunque difícilmente pueda ser considerado como parte del paradigma, debido a que la profesión no lo aceptó en principio generalizadamente. (82)

J.E. Queulin considera el tema del inventario perpetuo desde un ángulo más amplio del de los bienes de cambio y propone el conocimiento simultáneo del movimiento del almacén, el resultado de las compras y las ventas, ingresos y gastos, estado de sus títulos, cuentas bancarias, deudas y créditos. En resú-

(81) Ibid., p. 152.

(82) Ibid., p. 154.

men, la cifra de su activo, pasivo y capital. (83)

Courcelle Serneuill constituye el exponente más destacado del unicontismo o "Geschäftstheorie", como se la conoció en Alemania, que plantea la separación de la empresa y el propietario, dado que el capital del comercio está confiado a la gerencia, la que deberá en todo momento rendir cuenta. En consecuencia el comerciante se plantea como un ente aislado de la empresa a la que pertenece y tiene una cuenta donde se registra todo lo que agrega o reduce del capital. El capital es un pasivo de la casa de comercio lo cual no necesariamente implica la irrealidad de pensar que el propietario es acreedor de la empresa.

(84)

Los unicontistas no reconocen más de una serie de cuentas tanto activas como pasivas, consideran los debe de todas las cuentas y así también del patrimonio neto como positivos o activos y los del haber como negativos. El propietario es contablemente acreedor por el capital y los beneficios y deudor por las pérdidas. El beneficio es negativo o pasivo y las pérdidas positivas o activas. No habría entonces capital neto ya que habría deuda o crédito de la empresa hacia su propietario. La Contabilidad se ocupa del patrimonio de la empresa y no del propietario.

E. Leautey y A. Guibault, se orientaron a repensar la teoría de las cuentas, tratando de demostrar que la Contabilidad es una rama de las matemáticas, que establece cuentas por procedimientos matemáticos para establecer comparaciones entre valores materiales. (85)

Así, la Contabilidad sería la ciencia de la coordinada

(83) Ibid., p. 157.

(84) Ibid., p. 159.

(85) Ibid., p. 164.

ción racional de las cuentas relativas a los productos del trabajo y a las transformaciones del capital, es decir a las cuentas de producción, distribución, y consumo de las riquezas privadas o públicas. Los autores agregan que la Contabilidad opone invariablemente en toda mutación de valor una o más cuentas acreditadas, de igual suma, lo que realiza la ecuación matemática de las cuentas y su equivalencia permanente. Agregan que el débito y el crédito pueden ser asimilados a signos matemáticos de suma y resta. En cuanto a la teoría de las cuentas, se muestran partidarios de la teoría de la doble personalidad, que dobla la personalidad del comerciante en aportador de fondos por un lado y gerente por el otro. El aportador de fondos está representado por la cuenta de capital y el gerente por las cuentas de valores materiales.

2.2. El paradigma doctrinario.

2.2.1. La logismología, el pensamiento de Giuseppe Cerboni.

2.2.1.1. Las cuentas, su naturaleza y función en el pensamiento logismológico, la multilateralidad de las relaciones por oposición a la partida doble tradicional.

En su concepción, Cerboni considera a las cuentas con un criterio personalista. Así, dirá que el titular de una cuenta será siempre una persona, natural o jurídica, capaz de adquirir derechos y contraer obligaciones (86) Cerboni fundamenta su teoría de las cuentas en la noción de hacienda, como el

(86) ESTRADA, Santiago N. "La doctrina contable italiana: el pensamiento o escuela logismológica" (en Revista de la Facultad de Ciencias Económicas de Mendoza No. 66, septiembre de 1970, pag. 11 a 32 y No. 67, agosto de 1971 pags. 35 a 54) p. 23.

conjunto de relaciones jurídicas y económicas que vinculan al propietario con su propiedad, que constituye la materia administrable. La hacienda se rige por el propietario o por su gerente y los bienes son custodiados por el propietario o por agentes designados a tal fin que son los agentes consignatarios. Las cuentas cumplen entonces la misión de ser instrumentos de representación de tales relaciones y actúan reflejando los derechos y obligaciones de las personas o personalidades que intervienen en la administración. La concepción es marcadamente jurídica y permite hablar de la Contabilidad, como expresara Desarnaud de Lessignan como álgebra del Derecho. El propietario es acreedor de la sustancia y deudor de las pasividades. El crédito del propietario se corresponde entonces con el débito de los agentes consignatarios y corresponsales.

El agente consignatario se integra con el correspondiente en el ente "Agencia", cuyos intereses aparecen contrapuestos al ente propietario. (87)

El método de registraci3n creado por Cerboni para expresar estos conceptos se denomina logismografía que significa etimológicamente "disposici3n racional de las cuentas" y puede ser calificada como complementaria de la partida doble clásica, en tanto y en cuanto utiliza los elementos de la misma pero orientados a exponer relaciones que la misma soslayaba. Así, por ejemplo, la logismografía vincula en un único cuerpo de registraci3n la Contabilidad financiera con la patrimonial, de manera tal de establecer un control directo entre las previsiones y formalizaciones (V.Gr. compromisos de pago - Contabilidad moral) y las realizaciones y transformaciones (Contabilidad jurídica) por la otra. (88)

(87) Ibid., p. 26.

(88) AREVALO A. y CALOGERO H.G., op.cit. p. 93.

Resulta obvio que lo previsto se relaciona más directamente con la Contabilidad financiera, en la medida en que se encuentra en el llamado balance de previsión, especie de presupuesto financiero, su expresión más acabada. Lo realizado, en cambio, se refleja en la Contabilidad patrimonial. La Contabilidad financiera refleja en forma independiente entradas previstas y formalizadas por un lado y salidas previstas y comprometidas por el otro (89). Para la registraci3n se opera con dos cuentas contrapuestas:

- a) cuenta del propietario, que establece las previsiones establecidas y
- b) Cuenta de los mandatarios, que refleja las responsabilidades de los administradores frente a las previsiones efectuadas.

2.2.1.2. Modelos, la logismografía como sistema de registraci3n: el cuadro de contabilidad, el minutarario, el diario y los desarrollos.

En la Contabilidad patrimonial se hace uso de cuatro elementos fundamentales: (90)

- a) El cuadro de Contabilidad, que contiene todas las cuentas del ente en cuesti3n y señala, en la parte correspondiente al diario, los títulos de las columnas respectivas, indicando los desarrollos relacionados, los títulos de las columnas en cuesti3n en los desarrollos y las referencias cruzadas con el diario de operaciones.
- b) El minutarario, que funciona como registro inicial de las operaciones.

(89) BELLINI, op. cit. pags. 130 y 131.

(90) ESTRADA, op. cit. p. 27.

c) El diario logismográfico, que es un registro que si bien es en sí cronológico, también refleja sintéticamente la evolución de las cuentas antitéticas de la Contabilidad logismográfica, la cuenta del propietario y de los agentes y corresponsales, con su debe y haber. El diario logismográfico posee columnas de número de orden, fecha, detalle, cantidad de operaciones, según estas fueran modificativas, permutativas o mixtas y columnas de control de importes. La columna de balance patrimonial se divide en debe y haber del propietario y debe y haber de los agentes y corresponsales. En esta columna se registran únicamente hechos modificativos, en tanto que en la columna de permutaciones se registran los que alteran cualitativamente el patrimonio.

d) Los desarrollos constituyen la faz analítica de la registración logismográfica y sin embargo son también cronológicos, en tanto y en cuanto exponen la evolución de las distintas subcuentas del propietario de los agentes y corresponsales. La cuenta del propietario se detalla en dos desarrollos:

I) El desarrollo A, que se denomina específico jurídico y en el que se registran las variaciones específicas o materiales y las variaciones de carácter jurídico (cabe destacar que estas variaciones son específicamente permutativas).

II) El desarrollo A-Bis estadístico económico, en el que se exponen variaciones cuantitativas (especie de estado de resultados del período).

El desarrollo B corresponde a las variaciones en las relaciones jurídicas entre los terceros y el propietario de la hacienda.

2.2.1.3. Valores compartidos; la Contabilidad en el marco de las ciencias y su relación directa con la Administración.
La Contabilidad como rama de la Economía Hacendar. Los

núcleos de condensación de la Contabilidad.

Como ya se ha expresado, la idea de la Contabilidad de cada una de las escuelas, constituye un valor compartido y es también un ejemplar compartido, es decir una creencia en modelos particularmente aptos para describir el mundo y para resolver los problemas que le interesan.

En la opinión de Cerboni, la Contabilidad está caracterizada por núcleos de condensación que funcionan como compartimentos separados; éstos son: la teneduría de cuentas, la administración y la computistería. (91)

La teneduría de cuentas se ocupa de la representación de los hechos administrativos, la computistería se ocuparía de los aspectos matemáticos de la disciplina contable. La administración se orientaría al mejor empleo de los capitales para la producción de bienes y obtención de ingresos, regulación de gastos y control de patrimonio. (92) Cerboni realiza un trabajo de síntesis de esos compartimentos en un único pensamiento, que parte del sujeto de la vida hacendal y la analiza como una emanación del hombre, ubicando a la Contabilidad en el ámbito de la administración hacendal. Su función sería la de iluminar a la administración, proporcionarle información y criterios sintéticos de ordenamiento de las responsabilidades hacendales. La Contabilidad realiza entonces en la hacienda este pensamiento complejo que compendia toda la administración económica. Es un objetivo más amplio que los del paradigma inicial pero no contradictorio con ellos. Cabe destacar que el término italiano que designa a la Contabilidad "raggioneria", deriva de razón, pensamiento u ordenación racional, que es en sí más amplio que el término "con

(91) Ibid., p. 14.

(92) AREVALO Y CALOGERO, op. cit. p. 25.

tabilitá", que se asemeja en mayor medida al castellano y que existe en el esquema carboniano en la acepción que se detalla más adelante.

La Contabilidad, para Cerboni comprende cuatro disciplinas subordinadas y mutuamente interrelacionales: (93)

- a) La administración, que estudia el sistema de las funciones administrativas ordenada a establecer leyes.
- b) La contabilidad, que estudia los órganos de las responsabilidades hacendales.
- c) La computistería, que enseña a evaluar los efectos de los hechos administrativos, a reagruparlos y a presentar sus diversas combinaciones.
- d) La logismografía, especialmente orientada a los aspectos representacionales.

2.2.1.4. Intento de fijar al rol de Contabilidad como ciencia capaz de formular leyes sobre el funcionamiento de las haciendas. Los desarrollos axiomáticos de la logismología.

Cerboni no solamente definió a la Contabilidad en sus distintas disciplinas subordinadas, sino que profundizó el estudio de las mismas. De esta manera amplió el campo de acción del paradigma, al incluir por primera vez menciones a la Administración como aliada de la Contabilidad.

En sus estudios de las funciones administrativas trató de establecer leyes capaces de explicar el mecanismo de la administración. Algunas de estas leyes son las siguientes: (94)

- 1) La ley de similaridad, que consiste en que en todas las ha-

(93) ESTRADA, op. cit. p. 13.

(94) Ibid., p. 19 a 22.

ciendas existe un mismo orden de funciones conexas, connaturales, fijas e inalterables; estas son: funciones iniciales de concepción, constitución y organización de la hacienda, reconocimiento custodia y valuación de la sustancia patrimonial y presupuesto de ingresos y gastos. Funciones de gestión ejecutiva: de determinación, recaudación, destino de los ingresos, compromiso ejecución y liquidación de los gastos, preparación del pago y pago de los gastos. Finalmente funciones conclusivas de rendición de cuentas, revisión y sanción.

- 2) La ley de adaptación, que indica que estas funciones se cumplen de un modo particular en cada tipo de hacienda.
- 3) La ley de periodicidad, también referida a las funciones administrativas, propone que dichas funciones se realizan en forma repetitiva y cíclica, cada año.

Desde un punto de vista epistemológico no se podría considerar a estos enunciados como verdaderas leyes, dado que no sirven para efectuar predicciones y su generalidad es muy grande. La dificultad de predecir con dichas leyes radica en que no pueden ser traducidas a términos matemáticos, ni expresan generalizaciones que puedan ser contrastadas en el futuro. La contribución de Cerboni no radica en su método de registración, dado que el conocimiento simultáneo de los elementos cronológicos y analíticos de la gestión ya había sido propuesto por Degranges y el elemento agencia ya aparecía en algunos diarios mayores, sino más bien en su concepción de la Contabilidad inserta en el marco de la administración. Su idea reúne elementos característicos de la Contabilidad, como puede ser su faz jurídica o sus aspectos matemáticos, con el estudio de las funciones administrativas como elemento indispensable para el estudio de la Contabilidad y un esbozo de introducción de leyes y axiomas. En el esquema carboniano, cabe reiterarlo, la Contabilidad abarca lo que modernamente se conoce como Contabilidad y Administración, que en la práctica profesional se hallan cada vez menos dissociadas.

La teneduría de libros logismográfica se sustentó en un conjunto de enunciados que Cerboni denominó axiomas y que implican corolarios aplicables a cada situación específica. Los axiomas permitirían responder a las necesidades de registración ante situaciones específicas. (95)

El axioma primero expresa que toda administración consta de una o más haciendas, y que toda hacienda tiene un propietario o principal al cual pertenece absolutamente o por representación. Como primer corolario surge que puede ser propietario un solo individuo o una unión de individuos constituidos en sociedad. El segundo corolario dice que principal es una hacienda, si no es el mismo propietario, será siempre un representante o agente. El corolario tercero dice que el principal ejerce de derecho la supremacía de la hacienda.

El segundo axioma dice que una cosa es gozar de la propiedad y otra administrarla. El corolario resultante es que si el propietario administra por sí mismo es propietario y a la vez administrador.

El axioma tercero dice que una cosa es administrar y otra custodiar los bienes. El corolario dice que si el administrador añadiese a su cargo el de custodiar los bienes sería también agente consignatario.

El axioma cuarto dice que no se crea un deudor sin crear contemporáneamente un acreedor y viceversa; luego, como corolario, toda suma proveniente de cualquier operación de la hacienda se registrará en debe y haber.

El axioma quinto establece que el propietario es acreedor de los bienes y deudor de las pasividades frente a los agentes y corresponsales, luego el crédito del propietario correspon

(95) Ibid., p. 25 y 26.

de al débito de los agentes y corresponsales y viceversa, según el corolario primero del axioma quinto. El corolario segundo establece que el administrador mantiene el equilibrio del debe y el haber entre el propietario y los agentes y corresponsales. El corolario tercero dice que el administrador no puede ser deudor o acreedor de la hacienda, sino como agente consignatario o corresponsal ajeno a ella.

El axioma sexto establece que el debe y el haber del propietario no varían sino por efectos de pérdidas o ganancias o por aumentos o disminuciones de la primera dotación que el propietario asigna a la hacienda. El corolario dice que las permutaciones de objetos representativos del capital de la hacienda o la transferencia de sumas y objetos de un agente o corresponsal a otros, siempre que la suma de la permutación o transferencia sea idéntica no modifican la condición económica del propietario ni la de los agentes y corresponsales colectivamente considerados.

2.2.2. El contraparadigma formal de la logismología. Besta y el controlismo.

2.2.2.1. Las discrepancias de Besta con Cerboni en cuanto al significado de las cuentas y el rol de la Contabilidad. La Contabilidad como ciencia del control económico. El método de estudio de la Contabilidad: apoyo del método inductivo y abandono del método axiomático.

La calificación de contraparadigma formal pretende expresar que se trata de una distinción exclusivamente formal, en tanto y en cuanto se centra en dos aspectos puntuales, como son la definición de la Contabilidad y la mecánica de los métodos de registración.

En lo concerniente al primer aspecto, la idea de Besta

ta es que la Contabilidad constituye el elemento creador de las leyes del control económico de las haciendas de todo tipo. (96) Hace notar que la necesidad del estudio del control se acentúa en cuanto se advierte la distinción entre las empresas y las haciendas que se plantean un fin fuera del orden lucrativo. (97) Así, mientras en las empresas no hay límite alguno porque su fin es la opulencia progresiva y los administradores no tendrían otro freno que su capital, las organizaciones no comerciales, en cambio tratan de restringir por ejemplo al que las gobierna dentro de límites establecidos, V. Gr., por los poderes públicos. Las empresas comerciales, por su parte, aunque no tendrían límites se fijan los propios arbitrariamente, y entre estos límites debería moverse la Contabilidad y no puede hacerlo sin una adecuada teoría del control. En tales condiciones, es decir sin una teoría del control, debería renunciar a ser útil en aquello en que tiene su más árduo cometido. Además, señala un error por exceso de Cerboni cuando manifiesta que la Contabilidad puede ser ciencia de toda la administración económica, ya que el manejo de la economía nacional, de la economía doméstica, el de los bancos y comercios son actos de administración económica, ya que no podrían ser objeto de una ciencia única. (98)

Por lo tanto, para no dar a la Contabilidad límites demasiado vagos, conviene darle la ventaja de que los modos en que la gestión se lleva a cabo son conocidos y pueden ser contemplados sólo en cuanto a las mutaciones que determinarán en el patrimonio para ver cómo se pueden controlar. Otro aspecto interesante dentro de la concepción de Besta es por qué la Contabilidad es ciencia. Besta define a la ciencia como el conocimiento de la verdad y su exposición, (99) pero admite que existen

(96) AREVALO Y CALOGENO, *op.cit.* p. 30.

(97) BESTA, Fabio, "La Ragioneria" F. Vallardi, Milán 1909 p.40.

(98) *Ibid.*, p. 41.

(99) *Ibid.*, p. 46.

discrepancias en cuanto a la concepción de los límites de la ciencia y su relación con el arte. Para algunos autores el arte es preceptivo, procede por medio de normas y la ciencia es cognoscitiva, se ocupa del conocimiento, es especulativa en lugar de práctica. Pero hay otra concepción a la que adhiere con preferencia y que dice que la ciencia también se ocupa de la deducción de normas y preceptos o principios directivos para la acción, en consecuencia pueden distinguirse en la ciencia dos partes: una general, que tiene como único objeto la verdad y otra aplicada que se ordena a determinar las normas oportunas para el campo de la operación humana a que esa ciencia se refiere. El arte abarcaría un hábito a obrar adecuadamente de acuerdo con los principios que la ciencia deduce. (100)

Así definido el criterio de demarcación entre ciencia y arte resta un planteo teórico importante, cual es el de determinar si el control tiene suficiente entidad como para servir de sustento a una ciencia. En este aspecto Besta plantea que el control económico es efectivamente un arte (o para nosotros una técnica) según la evidencia sensible. Esto aceptado, razona que todo arte necesita normas para ser ejecutado y que en el caso particular de este arte, las normas deben derivarse de una ciencia que él considera que es la Contabilidad. (101)

Por otra parte, establece que en la evolución histórica de las distintas disciplinas nosotros podemos hablar de un arte empírico, en cuanto primera derivación del obrar y por evolución de dicho arte primitivo surge la acción especulativa, que busca las leyes eternas, los principios y finalmente las normas que desembocan en un arte racional. Surge entonces la posibilidad, relacionando esta afirmación con la patencia del primer

(100) Ibid., p. 48.

(101) Ibid., p. 52 y 53.

razonamiento, de que la Contabilidad sea en su aspecto práctico tan sólo un arte empírico, pero Besta rechaza esta posibilidad, fundamentándose en dos observaciones que revisten especial interés para la concepción que se desarrolla en este trabajo. La primera de ellas se basa en que la Contabilidad como arte podría ser admitida en las organizaciones económicas primitivas, en las que la acción de la Contabilidad se limita al simple registro, por la vigilancia directa del propietario, pero en las actuales circunstancias, en que la riqueza está distribuida entre las grandes organizaciones, la tarea de control es mucho más árdua y más necesarios son los principios que la regulen. El segundo argumento contiene una interesante referencia a la comunidad contable concebida en los distintos períodos históricos. La Contabilidad se halla (dice Besta) en un estado avanzado de su desarrollo, fundamentado en las obras de Pacioli, Guibault, Rossi, Cerboni y otros. Luego, la Contabilidad debe seguir progresando por vía de un rechazo de la alternativa entre ciencia teórica y ciencia aplicada, puntualizando en este aspecto que no debería haber disenso entre quienes estudian la teoría de un arte y quienes se orientan hacia su práctica y propone como método de progreso para la disciplina el exámen de cómo el control económico funciona realmente en las haciendas, con el objeto de determinar principios del control y leyes que rigen su evolución. (102)

2.2.2.2. Las cuentas como representativas de un valor y no de una personalidad. Profundización del paradigma doctrinario en cuanto a la fusión de la Contabilidad con la Administración y la Economía.

Una vez definida claramente la Contabilidad y establecido su carácter científico, se impone describir cómo en la

(102) Ibid., p. 55 y 56.

idea de Besta debe dividirse el estudio de la Contabilidad. (103)

En tal sentido es conveniente exponer un panorama global de dicho estudio. En principio debería estudiarse el control económico en todas sus fases y órganos. Luego debería estudiarse la valuación de la riqueza.

Atento a que la Contabilidad describe actos que se desarrollan en determinados períodos de administración, los trabajos que debe realizar se relacionan con dichos períodos, debiendo estudiarse la valuación inicial de la riqueza, los presupuestos iniciales, los actos de gestión y la forma en que ellos se ponen en evidencia y finalmente la clausura del período con el análisis de la rendición de cuentas.

En cuanto concierne al proceso del control, resulta según Besta de dos operaciones que serían; la registración o de terminación de los momentos de la administración económica y la constrictión del trabajo económico, pero ambas partes forman un todo inescindible. Es decir que Besta no se aleja en demasía de la concepción de la Administración como aliada fundamental de la Contabilidad. (104)

El problema de la valuación de la riqueza lleva a Besta a incursionar en un tema esencialmente económico; el del valor. Ello es así porque el objeto de las registraciones es entendido como un fondo que está constituido por el patrimonio completo de la hacienda. (105) Retoma la definición de la Economía en cuanto a que el valor implica un juicio individual sobre los bienes que puede versar sobre su utilidad, en cuyo caso será un valor de uso, sobre el esfuerzo que implica su obtención, en cuyo caso será un valor de costo, o un juicio complejo que rela-

(103) Ibid., p. 56 y 57.

(104) Ibid., p. 58.

(105) Ibid., p. 215 y 216.

cione la utilidad de un bien con el costo de ese mismo bien en cuyo caso se hablará de valor de cambio. En Contabilidad, la so la enunciación del valor de un bien con prescindencia del acto de compra tiene real importancia, en tanto y en cuanto dicha enunciación se realice en moneda de cuenta, que permite la homogeneización de dichos valores. (106) Se trata, no obstante, de valuar contablemente de manera tal que no exista una diferencia muy significativa entre el valor contable y el valor real. Besta propone que el valor de la sustancia debe realizarse al costo de recompra o de reproducción, pero si el objetivo no es valuar la sustancia propone utilizar la valuación al costo, salvo que el bien haya sufrido una variación de valor significativa y duradera, que justifique la adopción de valores de mercado, ello en razón de que el criterio aceptable es considerar que la utilidad se obtiene cuando es factible obtenerla y no cuando efectivamente se obtiene. Es decir que Besta, en este caso, se aparta de un criterio exclusivamente administrativista, para entrar dentro de una idea económica del valor.(107)

No obstante, Besta no se aparta del paradigma, antes bien rescata la herencia de L. Pacioli y se ubica dentro de la historia de la Contabilidad valorizando los aportes de sus predecesores, aún de aquellos con quienes mantiene controversias como Cerboni, a quien criticara, como ya se ha dicho, su excesivo concepto del alcance de la Contabilidad y su pretensión de emitir leyes sin, a su criterio, un adecuado fundamento científico.

Deja, no obstante, la idea de una Contabilidad que sería la ciencia que se ocupa del control económico, susceptible de dar origen a un cuerpo doctrinario integrado, que sus sucesores deberían completar, enfatizando el estudio de las funciones administrativas, en particular la función de control.

(106) Ibid., p. 218.

(107) Ibid., p. 228 a 230.

2.3. El contraparádigma neoempirista.

2.3.1. Generalizaciones simbólicas y modelos. Vigencia de los principios empiristas de comienzos del S. XV en sus aspectos fundamentales: la Contabilidad como técnica.

Cuando se caracteriza a la corriente doctrinaria que he denominado neoempirista, debe partirse de dos premisas útiles para la perspectiva kuhniana, una, que ya se ha mencionado, de carácter geográfico: sus autores se localizan principalmente en el territorio de los países anglosajones y su área de influencia; otra de carácter metodológico: se diferenciarán del paradigma doctrinario exclusivamente en los elementos teóricos y no en la mecánica de registración, ya que mantienen las cuentas, sus clasificaciones y la técnica de realización de asientos. Las discrepancias se centran en la definición de Contabilidad como disciplina y en la importancia concedida a las guías para la obtención de la información contable, es decir, los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Se analizarán las posiciones doctrinarias partiendo de las obras de distintos autores, pero en general puede decirse que ellos han rechazado la consideración de la Contabilidad como una ciencia. Sus definiciones son definiciones de actividades y de carácter operacional o instrumental, plantean para qué sirve la Contabilidad, en lugar de ocuparse de definirla por su identidad epistemológica.

Kester en su obra "Contabilidad, Teoría y Práctica" manifiesta que la contaduría pública como profesión es: "Aquellos miembros liberales cuyos miembros ofrecen sus servicios al público, en relación con todo aquello que se refiere al registro, verificación y exposición de hechos que impliquen adquisición, producción, conservación y cambio de valores". Como puede observarse, se trata de una definición de carácter instrumental

y que nada especifica acerca del tipo de disciplina que es la Contabilidad. (108)

Pese a que más adelante afirma que "para poder desenvolverse con éxito en los asuntos mercantiles, todo individuo, esté o no dedicado actual y activamente a los negocios, debe tener un conocimiento básico de la ciencia (el subrayado es mío) que estamos tratando". (109)

Finney en su obra "Curso de Contabilidad" ni siquiera se ocupa en principio de plantear una definición académica de la disciplina, sino que la define por enumeración de las áreas de interés y así menciona: la instalación de sistemas de contabilidad, el mantenimiento de registros, la preparación de estados financieros, la auditoría, los impuestos, los presupuestos, los costos, la contraloría, es decir el servicio que presta al funcionario más importante del negocio como herramienta de control y ayuda para la toma de decisiones y las investigaciones especiales.

No obstante, no todos los autores anglosajones eluden definir el concepto de Contabilidad. Otros, como Paton, hablarán de que la Contabilidad es el "Cuerpo de principios y mecanismo técnico por los cuales las informaciones económicas son clasificadas, registradas y periódicamente presentadas e interpretadas con el propósito de un control y una administración eficiente". (110) Es aquí ya mas patente la idea de la Contabilidad como una técnica, pero aparece otro elemento de significativa importancia, como lo son el cuerpo de principios como elemento orientador del mecanismo técnico. No es una idea muy lejana a la de Besta en cuanto al énfasis en el control. Todos los autores haran una descripción del mecanismo técnico y sobre todo

(108) KESTER, Roy B. "Contabilidad, teoría y práctica" 2a. ed. revisada, Labor, Bs.As.-Montevideo, 1960, p.5.

(109) Ibid., p. 41.

(110) PATON, William "Essentials of Accounting", citado por LOPEZ SANTISO, op. cit. p. 7.

se focalizaran en los principios como guías de la acción. La American Accounting Association dará en 1940 una definición que tenderá a considerar otro aspecto de la Contabilidad: "Contabilidad es el arte de registrar, clasificar y resumir de un modo significativo y en términos monetarios, operaciones y hechos que tienen, por lo menos en parte, un carácter financiero, e interpretar los resultados de dichos hechos y operaciones". Lo que realmente interesa es la forma en que se subraya el criterio del arte, la habilidad y capacidad individual que prima sobre lo doctrinario, que podría haber sido establecido rígidamente por los procedimientos científicos. (111)

2.3.2. Valores y ejemplares compartidos: los núcleos de interés de la Contabilidad para el pensamiento neoempirista; la autoridad doctrinaria del consenso: los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Resulta interesante determinar cuales son los problemas que constituyen núcleos de interés de la Contabilidad. Los tratadistas se centraron en principio en la concepción de las cuentas y los balances, la descripción de los mecanismos de registración, los criterios de valuación, la utilización de la información contable para la toma de decisiones y la valuación del patrimonio a efectos de resolver eventuales conflictos de interés.

Una vez determinados los problemas centrales, corresponde establecer cuales son las definiciones básicas de los elementos fundamentales de esta concepción neoempirista y asimismo destacar las diferencias con las corrientes del paradigma doctrinario.

(111) AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS, Accounting Research Bulletin No. 7 (Special) noviembre, 1940 citado por LOPEZ SANTISO, op. cit., p. 6.

En el caso particular de Kester, el planteo se inicia con la exposición de la igualdad básica del patrimonio:

ACTIVO - PASIVO = PATRIMONIO NETO.

Este aspecto no es novedoso en sí, aunque si lo es, en cierta medida, el abandono de los principios básicos del contismo, como lo es la personalización de las cuentas. Kester manifiesta en un párrafo que toda transacción se registra atendiendo a dos puntos de vista, a saber: su efecto sobre uno cualquiera de los grupos fundamentales, activo, pasivo, o patrimonio neto y el que asimismo produzca como contrapartida sobre el otro de los grupos. La necesidad de registrar esta contrapartida resulta inherente a la propia igualdad básica. Evidentemente, todo cambio en el valor de uno cualquiera de los términos de la igualdad tiene que llevar consigo otro cambio igual en uno o en ambos de los otros términos, pues de lo contrario, la igualdad dejaría de serlo.

(112)

En lo referente al balance general, Kester manifiesta que la forma de cualquier estado o informe relativo a un negocio debe en principio adaptarse siempre al objeto para que se destine. (113) Esta especie de apelación a la discrecionalidad se puede comparar con la definición de la American Accounting Association respecto de la capacidad del contador para poner en juego su "arte".

En cuanto se refiere a beneficios y gastos, Kester acentúa la relación entre beneficio y cuentas patrimoniales del activo y pasivo; esta relación es absolutamente complementaria de su recurso didáctico para explicar el mecanismo de las cuentas, el beneficio se identifica con: a) aumentos del activo sin cambios en el pasivo; b) disminución del pasivo sin cambios en el activo; c) aumentos del activo frente a aumentos menores en el

(112) KESTER, op. cit. p. 74.

(113) Ibid., p. 32.

pasivo; d) disminución del pasivo mayor que una correlativa del activo. Las pérdidas se identifican con situaciones inversas. El resultado puede medirse como diferencia entre la cuantía de los patrimonios al inicio y al cierre, pero ello indica beneficio o pérdida siempre que no se hayan producido aportes o retiros de capital por parte de los socios. (114)

La importancia del conocimiento del beneficio obtenido o de las pérdidas sufridas sirve a Kester de justificativo para la adopción de un estado que resuma dichos resultados y éste es el estado de pérdidas y ganancias. (115).

Otro aspecto interesante a los efectos de la descripción del paradigma está constituido por el tratamiento teórico del concepto de ejercicio contable, que se complementa con el análisis de las operaciones de cierre de ejercicio y el concepto de activo corriente que se desarrolla con dicho concepto.

La idea de ejercicio económico es consustancial al problema de la medición de resultados, que no puede efectuarse sino sobre una base periódica, dado que la otra alternativa (medición por cada operación) es impracticable.

Al respecto, Kester sugiere adaptar la duración del ejercicio contable a las necesidades del ente en cuestión y mantener el criterio que se hubiera adoptado a todo lo largo de la vida del mismo. (116) Este último criterio prefigura el principio contable generalmente aceptado de uniformidad, más tarde explicitado por Paul Grady en su "Inventario de Principios Contables", con las particularidades que se indicarán.

Respecto de las tareas de cierre del ejercicio económico, Kester identifica las siguientes: realización del inventario, depreciación, estimación de créditos incobrables, deter-

(114) Ibid., p. 33.

(115) Ibid., p. 40.

(116) Ibid., p. 48.

minación de productos y gastos acumulados, determinación de gastos adelantados y productos diferidos. (117) Lo interesante de esta enunciación es que es impensable sin el concepto de devengamiento y sin embargo éste no está explicitado, lo que refuerza el concepto de que los autores tradicionales eluden las disquisiciones teóricas y sus propuestas asumen un marcado carácter normativo, en este caso, el que se refiere al deber hacer una cosa u otra a efectos del cierre del ejercicio, pero sin explicar el porqué de dicha norma.

En lo relativo al criterio de demarcación entre activos y pasivos corrientes y no corrientes, Kester procede por enumeración (caja, efectos a cobrar, mercancías, etc.), pero aclara que este concepto deriva del ciclo mercantil. Las partidas del pasivo corriente son las que son satisfechas directamente con el activo corriente.

El libro de Finney y Miller "Curso de Contabilidad" fué una actualización de otro escrito en 1932, cuando los principios de contabilidad generalmente aceptados no estaban en vigencia, por lo tanto su gestión abarca períodos tradicionales en la formación del concepto de los principios y períodos más recientes en cuanto a su afianzamiento.

Finney realiza un análisis sobre la necesidad de los principios contables fundamentada en la naturaleza de la información contable y su destino. En tal sentido, plantea que la información contable tiene dos tipos de interesados: los internos o sea los administradores y los usuarios externos, tales como los accionistas y acreedores y se hace necesario un eficaz proceso de transmisión y comunicación de la información requerida por el usuario, la cual debe ser obtenida por un proceso de medición que asegure la comparabilidad y la uniformidad y que

(117) Ibid., p. 120.

está dado por los principios. (118) Dichos principios de contabilidad, según explica el autor, no asumen el carácter de un cuerpo de leyes básicas como en la Física y la Química, sino que se adecúan más a términos como convenciones y normas, que son influenciadas por las prácticas mercantiles, por las necesidades de los usuarios y por la legislación y razonamientos de los contadores. (119) Finney plantea la existencia de dos hipótesis básicas, la del negocio en marcha, como expresión de una decisión de continuar indefinidamente y la de la estabilidad de la moneda, concepto éste último modernamente controvertido. (120) Además señala otras características del proceso contable, que posteriormente se convertirán en principios, tales como la objetividad, que expresa la importancia de que los saldos resulten de pruebas fehacientes, el conservatismo, que es la necesidad, en caso de duda razonable, de optar por una subvaluación de la utilidad. (121)

Otro criterio importante es la consistencia como práctica, que asegura que la opción por un criterio de contabilización se mantenga consecuentemente en el transcurso del tiempo. Otro elemento que se considera fundamental como integrante del paradigma es el atinente a la medición de la utilidad neta. (122) Para ello es fundamental el reconocimiento de los ingresos y los gastos. El ingreso es definido como entrada de activo, originada en venta de mercaderías o suministro de servicios y su medición es equivalente a la del activo que ingresa. Un problema fundamental y que Kester había esquematizado, aunque sin profundizarlo, es el del devengamiento de los ingresos y que él

(118) FINNEY, Herbert A. y MILLER Herbert E. "Curso de Contabilidad-Introducción" Uteha, Mexico, 1972 pag. 277.

(119) Ibid., p. 278.

(120) Ibid., p.278 a 279.

(121) Ibid., P. 280 a 282.

(122) Ibid., p. 283 a 286.

identifica en el momento de la prestación del servicio o concreción de la venta (sin perjuicio de diferirlo por razones de orden práctico). En cuanto al otro componente de la ecuación, los gastos, Finney manifiesta que todo gasto es un pago en dinero o en otra forma o la contracción de una obligación de hacer un pago futuro, a cambio de un beneficio recibido o a recibir. En este caso el término gasto se identifica con desembolso. Los desembolsos pueden ser:

- a) Imputados a resultados, en cuanto su beneficio no se extiende más allá del ejercicio o no se identifica con un ingreso en particular.
- b) Imputados a cuentas de activos, porque pueden permanecer en tales condiciones indefinidamente como los terrenos o transferirse a otras cuentas de activos como la producción en proceso.

Paul Grady en su obra "Inventario de los principios de contabilidad generalmente aceptados", realiza una enumeración de los mismos en una etapa embrionaria, es decir antes que ellos fueran emitidos en su forma actual, sus fuentes están constituidas por las resoluciones de la SEC (Securities and Exchange Commission), organismo norteamericano que regula a las sociedades que cotizan en bolsa y por los ARB Accounting Research Bulletin (boletines de investigación contable) emitidos por la asociación que agrupa a los contadores en dicho país. El trabajo de Grady constituye una síntesis y esquematización de dichas investigaciones, pero además establece las precondiciones para los principios y define su naturaleza. En su concepto, el inventario de los principios contables trata acerca de las normas para cumplir con las obligaciones contraídas con los inversionistas y con los terceros que tengan interés legítimo en la entidad mercantil. Son normas provenientes de la experiencia para satisfacer necesidades y fines esenciales y útiles en el establecimiento de un control informativo en el que se pueda confiar, respecto de las finanzas

y actividades mercantiles. Grady establece una serie de enuncia dos que define como conceptos básicos y que preexisten a los principios, estableciendo un marco de funcionamiento. Estos son:

- Un régimen social y una estructura gubernativa que respete los derechos de la propiedad privada.
- La entidad específica de las empresas mercantiles.
- El negocio en marcha.
- La expresión de las cuentas en unidades monetarias.
- La uniformidad en los procedimientos.
- La diversidad en los sistemas contables entre distintas empre sas.
- La práctica conservadora.
- La importancia relativa.
- El cierre del período al cual se refieren los estados. (123)

En su enunciación de los principios Grady ha seguido el criterio de agruparlos temáticamente, proponiendo objetivos y operacionalizando dichos objetivos en principios concretos.

Así, los objetivos son los siguientes:

- Objetivo A: Ingresos y Gastos.
- Objetivo B: Capital.
- Objetivo C: Activos.
- Objetivo D: Pasivos.
- Objetivo E: Estados Financieros.

Analizando mas detalladamente los principios se advierte que el objetivo A de ingresos y gastos expresa: "Contabi license las ventas, los ingresos, las utilidades, los gastos de

(123) GRADY, Paul "Inventario de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 1971, pag. 130.

ventas, los gastos, las ganancias y las pérdidas de tal manera que reflejen razonablemente los resultados de las operaciones del período o períodos de tiempo amparados". (124) Los principios que permitirían el cumplimiento del objetivo serán los que establecen:

- a) El concepto de separación de ejercicios.
- b) El apareamiento de ingresos y gastos.
- c) La necesidad del cargo por depreciación.
- d) Las pautas para la contabilización de provisiones, reservas y ganancias y pérdidas no periódicas o extraordinarias.
- e) El concepto de uniformidad.

El objetivo B sobre Capital aportado expresa: "Contabilícese la aportación de capital que hayan invertido los accionistas mediante la contribución en activos, o en utilidades acumuladas de una manera significativa y sobre bases acumulativas y con relación a los cambios habidos durante el ejercicio o ejercicios amparados".

"La estructura y la presentación de las cuentas y de los estados financieros de una entidad mercantil tienen como finalidad el cumplir con los requerimientos estatutarios y de las escrituras constitutivas de dichas sociedades, así como reflejar las relaciones financieras significativas". (125)

Los principios contables propuestos en relación con este principio se refieren:

- a) A la necesidad de una contabilidad separada por el capital invertido en cada clase de acciones.
- b) A la obligatoriedad de mantener la identidad del capital intacta.

(124) Ibid., p. 71.

(125) Ibid., p. 72.

- c) A la importancia de no utilizar los resultados acumulados para evitar cargos a cuentas de resultados.
- d) A que el crédito por revaluación de activos se mantenga separado de las cuentas del capital invertido.

El Objetivo C sobre activos invertidos en la empresa expresa: "Regístrense los activos invertidos en la empresa por los accionistas por medio de la propiedad aportada o de las utilidades acumuladas y por los acreedores de una manera significativa, para que cuando se consideren en relación al pasivo y al capital contable aportado por los accionistas, haya una presentación justa de la situación financiera de la empresa, tanto al comienzo como al final del período. (126)

"Debe quedar entendido que los estados de situación financiera o balances no tienen el propósito de mostrar, ni los valores del activo, considerados como los actuales de la empresa, ni tampoco los valores a lo que pudieran realizarse en liquidación". Los principios contables que con él se relacionan se refieren a:

- a) El concepto de capital de trabajo, que se identifica con los activos circulantes realizables en el período del año.
- b) A la contabilización de activos fijos al costo de adquisición.
- c) Al tema de la depreciación de los activos fijos como forma de descargar su costo durante la vida útil estimada de los mismos.
- d) A las inversiones a largo plazo, que se llevarán al costo, tomando el valor de cotización como pauta de referencia, y la separación de inversiones en compañías subsidiarias como pauta de exposición más adecuada.
- e) A los activos intangibles, estableciendo la necesidad de amortizarlos según su vida útil.

f) A los activos gravados.

El objetivo D se refiere a los pasivos y expresa "Regístrense en forma significativa todos los pasivos conocidos, de tal manera que su resúmen, considerado junto con el estado de los activos y del patrimonio aportado por los accionistas presente en forma razonable la situación financiera de la empresa ya sea al principio o al final del ejercicio". (127) Los principios que se proponen como susceptibles de responder a estos objetivos son los que se relacionan con:

- a) La necesidad del registro de todo pasivo y conocido.
- b) La clasificación entre pasivo corriente y no corriente, identificando al corriente con el pasivo circulante a corto plazo.
- c) La exposición de datos complementarios para el pasivo a largo plazo que se refieren a las fechas de vencimiento y la tasa de interés.
- d) La exposición adecuada de todo pasivo que configure un gravámen sobre un activo determinado.
- e) La consideración dentro de los registros contables de todo pasivo contingente.
- f) La clasificación por separado de las utilidades diferidas.

El objetivo E se vincula con los estados financieros y expresa que "Los estados financieros deberán cumplir con normas aplicables para la formulación de informes incluidas en las normas de auditoría generalmente aceptadas. Los informes a los inversionistas deberán formularse sobre la base de la entidad mercantil." (128)

Los principios contables que se refieren a este ta

(127) Ibid., p. 80.

(128) Ibid., p. 82.

ma son los que se relacionan con:

- a) El establecimiento de normas para la formulación de informes.
- b) La necesidad de consolidar los estados contables de la casa matriz y las subsidiarias.
- c) Los procedimientos de conversión de las cuentas en moneda extranjera.
- d) La necesidad de mantener los procedimientos contables en caso de fusiones de sociedades.

Tomando como base el criterio ya mencionado de autoridad doctrinaria del consenso, se ha institucionalizado la emisión de principios contables, en un comienzo en los países anglosajones y posteriormente en los distintos países del mundo.

En los Estados Unidos de Norteamérica los principios son emitidos por la Junta de Principios Contables, que depende de la Asociación Norteamericana de Contadores Públicos. En su pronunciamiento número 4 dicha Junta, luego de establecer las características básicas de la contabilidad financiera en trece elementos fundamentales (ente, empresa en marcha, medición en términos de recursos económicos, período de tiempo, medición en términos de moneda, devengamiento, precios de intercambio, aproximación, juicio, información contable para propósitos generales, estados contables fundamentalmente relacionados, sustancia sobre forma, y materialidad), que forman como el armazón para que se desarrolle la actividad contable, menciona los principios contables como integrados en tres categorías: (129)

- a) Principios fundamentales, que proporcionan pautas generales de medición (realización, reconocimiento de ingresos y gastos, unidad de medida sin considerar cambios de poder adquisitivo)

(129) AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA) ACCOUNTING PRINCIPLES BOARD (APB) "Accounting Principles. Original pronouncements as of June, 1973 volume two"...Commerce Clearing House inc, Chicago Illinois, 1973, APB Statement No. 4.-Basic concepts and accounting principles, p.965.

y convenciones modificadoras de dichas pautas de medición tales como el conservatismo, la aplicación del juicio particular del contable a las operaciones determinadas y el énfasis en el proceso de medición del ingreso.

- b) Principios operativos generales, que brindan pautas más específicas de selección y medición para los distintos eventos que pueden afectar la actividad de la empresa, estos eventos pueden ser externos, tales como las transferencias de o hacia el ente o los cambios de precios, o internos como la producción y los siniestros. La medición puede efectuarse a precios de adquisición pasados (costo), corrientes (reposición) o precios de venta futuros (valores netos de realización). Todo ello según el tipo de evento a que se refiera. En general, los eventos que implican transferencias o producción se registran al costo, aún cuando se admiten registros a valores de reposición o netos de realización para la tenencia de bienes que tienen valor de mercado conocido. Existen también principios amplios operativos de exposición.
- c) Los principios detallados, se refieren a tipos de operaciones específicas o a situaciones concretas ante las cuales se proponen procedimientos de registración y valuación especiales. Algunos de ellos serán mencionados al referir las coincidencias entre los principios contables vigentes en los Estados Unidos de Norteamérica y Gran Bretaña.

En el caso concreto de Gran Bretaña, las normas emanan del ASC (Accounting Standard Committes) Junta de Normas Contables que depende también de una asociación de profesionales, el Instituto de Contadores de Inglaterra y Gales; pero también tiene decidida influencia la denominada Acta de Compañías, de 1967, especie de Ley de Sociedades Comerciales de dicho país. Las normas del comité no tienen fuerza legal, pero los miembros del Instituto de Contadores, que asumen responsabilidad respecto de estados contables están obligados a respetarlas. El instituto inglés ha

establecido la existencia de conceptos contables fundamentales;

(130)

- a) El concepto de empresa en marcha: Se asume que la empresa continuará en existencia operacional por el futuro previsto, no hay intención ni necesidad de liquidar o disminuir la escala de operaciones.
- b) El concepto de devengamiento: Los ingresos y costos se devengan, es decir se reconocen cuando se ganan o incurren y no cuando se cobran o pagan. Se aparean uno con otro en la medida en que su relación puede ser establecida o justificablemente asumida y se tratan en el período al cual se relacionan.
- c) El concepto de uniformidad: quiere decir que hay consistencia en el tratamiento de ítems iguales, dentro del mismo período contable y de un período al siguiente.
- d) El concepto de prudencia: Los ingresos y beneficios no se anticipan en la forma de caja u otros activos y se hacen provisiones para todas las obligaciones conocidas.

Sobre la base de estos conceptos generales el comité ha emitido pronunciamientos que en su mayor medida han establecido coincidencias con su similar de los Estados Unidos de Norteamérica.

Siguiendo a Kuhn, podría establecerse un paradigma del área anglosajona, por el método denominado de inspección directa, que consiste simplemente en relevar las similitudes que surgen en ambos países, en cuanto concierne a los pronunciamientos. En los E.E.U.U. existe tal vez un grado más acentuado de métodos. La Junta de Principios Contables comenzó por definir el entorno de la actividad contable, la naturaleza de la informa-

(130) THE INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS IN ENGLAND AND WALES (ICAEW). "Statement of standard accounting practice (SSAP) No. 2, 1971, Disclosure of accounting policies" parr. 14.

ción contable, las cualidades de dicha información los distintos tipos de principios en cuanto a su jerarquía. La Junta de Normas inglesa estableció en cambio pocos conceptos fundamentales y luego abordó directamente los temas, pero el resultado final no es muy distinto.

Esta inspección directa no arroja tampoco resultados muy distintos a la obra de Paul Grady a la que se hiciera referencia, por otra parte, su similitud con las normas internacionales, que se mencionarán más adelante, se manifiesta.

El resultado de este relevamiento evidencia la existencia de elementos paradigmáticos (de lo que se ha denominado contraparadigma neoempirista), que se detallan a continuación: Cabe destacar, a los efectos de simplificar la exposición, que las normas del Instituto Norteamericano de Contadores Públicos, emitidas por su Junta de Principios Contables hasta el año 1975 se denominan APB statements- (131) pronunciamiento de la junta de principios contables- y posteriormente los emitidos por la Junta de Normas de Contabilidad Financiera (FASB en inglés) se denominan en este trabajo pronunciamientos FASB. Asimismo, los que emanan del Instituto inglés ya mencionado se denominan SSAP - Statement of standard accounting practice- o, si se trata de un proyecto de pronunciamiento se denominan E.D. - exposure draft o memorando preliminar.

10.) Debe realizarse una adecuada exposición de las políticas contables. Tanto el APB No. 22 como el SSAP No. 2, postulan que es fundamental para la toma de decisiones que el usuario comprenda las políticas contables empleadas por el ente. En consecuencia deben incluirse una descripción de todas las políticas contables empleadas por el ente, enten

(131) NOTA También puede emplearse el término inglés "opinion", según se trate de un pronunciamiento general o de una opinión sobre un tema específico.

didas éstas como los principios y los métodos de aplicación de los mismos que la gerencia ha considerado más apropiados a las circunstancias para presentar razonablemente la situación patrimonial, cambios en la misma y los resultados en sus operaciones, de acuerdo con principios contables generalmente aceptados (en adelante P.C.G.A.). Ejemplo de ello son las bases de consolidación, los métodos de amortización de bienes de uso e intangibles, la valuación de inventarios, reconocimiento de beneficios en los contratos de construcción a largo plazo, etc. (132)

20.) Las inversiones en compañías asociadas o vinculadas cuya tenencia accionaria no implica una participación transitoria, deben ser contabilizados de manera que reflejen esta vocación de permanencia en la inversión. Usualmente, dicho método es el del valor patrimonial proporcional, que expone, como es sabido, la valuación de las inversiones en el activo de la inversora como la resultante de aplicar la tenencia porcentual de la misma al patrimonio neto de la compañía invertida. Además contabiliza como utilidad la proporción de tenencia aplicada sobre las utilidades de la compañía invertida, neta de distribuciones en efectivo que la misma hubiera decidido realizar. Tanto el SSAP No. 1 (contabilización de resultados en compañías asociadas), como el APB No. 18 (Método del valor patrimonial proporcional para la contabilización de inversiones en acciones) contienen pautas sobre el particular. (133)

30.) Los estados contables pertenecientes a compañías que integran un grupo económico (es decir un conjunto económico integrado por una compañía principal tenedora de más del 51%

(132) AICPA, op. cit. APB No. 22, pag. 6710.

(133) AICPA, op. cit. APB No. 18, p. 6669 a 6677.

del capital accionario del resto, que son consideradas subsidiarias), se consideran mejor expuestos si se han reunido en un solo juego de estados contables. (134)

Dichos estados se denominan consolidados. La profesión en los E.E.U.U. ha consagrado este principio en el pronunciamiento denominado ARB No. 51 (Accounting Research Bulletin No. 51, antecesor de los APB), en el que se expresa que háy una presunción de que los estados consolidados son más comprensibles que los separados y son usualmente necesarios para una presentación equitativa cuando una de las compañías tiene una propiedad de más del 50% de las acciones con derecho a voto, lo que manifiesta un interés en controlar. El SSAP No. 14 denominado "Estados contables de grupos económicos" también establece una obligación similar, aunque enfatiza algunas posibilidades de no realizar la consolidación en caso de restricciones graves al ejercicio del control o grandes diferencias en las actividades de las integrantes del grupo, en cuyo caso deberá presentarse según el método del valor patrimonial proporcional.

4o.) Existe una preocupación para la contabilización de inventarios y obras en curso, que se manifiesta en el SSAP No. 9 y en el ARB No. 43 capítulo 4o. (135) En ambos pronunciamientos se enfatiza sobre la importancia de mantener el valor de costo como criterio primario de valuación. El valor de mercado se admite como una forma de introducir el principio de prudencia al establecer que la valuación del inventario no podrá exceder el valor de mercado del bien en cuestión. Ambos pronunciamientos insisten sobre la inclusión de los costos indirectos de fabricación, con lo que se pro

(134) AICPA, op. cit. Accounting Research Bulletin (ARB) No. 51 pag. 6091 a 6096.

(135) AICPA, op. cit. ARB No. 43, pag. 6013 a 6018.

cribe el método denominado del costeo directo, que los considera directamente como gasto del ejercicio sin incluirlos dentro del costo del bien producido. El ARB expresa que sólo en casos excepcionales pueden los inventarios exponer se por valores de mercado, por ejemplo, en caso de metales preciosos que tienen un valor de mercado establecido sin costos importantes de venta. Cualquier otra excepción puede estar justificada por la imposibilidad de determinar costos apropiados o por ser inmediata su posibilidad de disposición a un precio cotizado. Ambos pronunciamientos consagran la necesidad de exponer las políticas de utilidades y de mantenerlas, respetando así la consistencia.

50.) Deben establecerse normas para la contabilización de las contingencias. El FASB No. 5 "Procedimiento contable para contingencias" establece que una pérdida estimada derivada de una contingencia debe cargarse a resultados sólo si se cumplen dos condiciones:

- a) Información disponible antes de la emisión de los estados contables que indique que es probable que una partida de activo haya sufrido deterioro o que se haya incurrido en una obligación a la fecha de los estados contables.
- b) El monto de la pérdida puede ser estimado razonablemente.

El ED 23 establece que una contingencia es una condición que existe a la fecha de los estados contables donde el resultado puede ser pérdida o ganancia, pero se confirmará sólo con la ocurrencia o no de uno o más eventos futuros e inciertos. La pérdida se contabiliza de acuerdo con el concepto de prudencia (las pérdidas se devengan y no las ganancias contingentes). Además ratifica las condiciones de incertidumbre y posibilidad de estimar el efecto financiero de la pérdida que ya se estableciera en el FASB.

6o.) La contabilización de los costos de investigación y desarrollo merece un tratamiento especial. El tema se trata en el FASB No. 2. Luego de definir a la investigación como la búsqueda planeada de un nuevo conocimiento con la intención de desarrollar un nuevo producto o servicio o un nuevo proceso o técnica o mejorar los existentes, establece que los costos, tanto de materiales, equipamientos, personal, contratos de todo tipo relacionados y costos indirectos claramente relacionados con la investigación y desarrollo se imputarán a resultados cuando se incurran, como así también las amortizaciones de los intangibles adquiridos en relación con el proyecto.

El Ed 11 establece que los costos de los activos fijos adquiridos o construidos para la investigación y desarrollo pueden ser incorporados al activo; sus amortizaciones son costos de investigación y desarrollo y ellos, al igual que los costos de investigación pura y aplicada, deben ser imputados a resultados en el año en que se incurran. El costo de desarrollo, o sea el uso de los conocimientos para producir materiales nuevos o sustanciales mejoras, mecanismos y métodos, aparatos procesos, sistemas o servicios antes de comenzar la producción comercial deben ser cancelados en el año en que se han incurrido, salvo que haya un proyecto definido de obtener un bien, un cálculo de costos que asegure la recuperabilidad de los mismos por ingresos futuros y que existen recursos suficientes para proseguir la implementación del proyecto, todo lo cual debe ser expuesto adecuadamente.

7o.) La contabilidad del impuesto a la renta deberá realizarse teniendo en cuenta el criterio de devengamiento. Esta idea se expone en el APB No. 11 "Contabilización del impuesto a la renta". (136) En él se expresa que algunas opera-

(136) AICPA, op. cit. APB No. 11, pag. 6579 a 6593.

ciones afectan a un ejercicio dado, en cuanto a la determinación del rédito imponible y a otro en cuanto al resultado contable. Por lo tanto el monto de impuesto a la renta determinado para un período dado no es necesariamente representativo del cargo correspondiente, por ese concepto, atribuible a operaciones tenidas en cuenta contablemente durante dicho período. Las diferencias temporarias, como es sabido, son las provenientes de las asignaciones en distintos períodos, se originan en un período y se reflejan en otros posteriores. Las diferencias permanentes son las diferencias entre los resultados contables antes del impuesto provenientes de operaciones que, de acuerdo con las leyes impositivas no pueden compensarse con diferencias correspondientes o reversarse en otros períodos. Los impuestos diferidos son los efectos impositivos que se difieren para ser asignados a los cargos impositivos de períodos futuros. La comisión llegó a la conclusión de que la asignación integral a períodos constituye un elemento esencial en la determinación del gasto impositivo y por lo tanto el gasto impositivo deberá incluir los efectos que, en su conjunto, constituyen el resultado contable antes de impuestos. El SSAP No. 15 establece algo similar. Los impuestos diferidos son los impuestos atribuibles a las diferencias de tiempo.

- 8o.) Es necesario un estado contable que resuma el origen de los fondos aplicados al negocio y que informe respecto de su utilización. El APB No. 19 "Cambios en la posición financiera" (137) establece que dicho estado es el denominado de fuentes y usos de fondos, cuyo objetivo es sumarizar las actividades de financiación e inversión de la entidad, incluyendo la extensión en la cual la empresa ha generado fondos de las operaciones durante el período. Otro objeti-

(137) AICPA, op. cit. APB No. 19, pag. 6679 a 6683.

vo es completar la exposición de cambios en la posición financiera durante el período. El concepto de fondos ha variado, siendo interpretado como caja o también como capital de trabajo (activos corrientes - pasivos corrientes), pero el estado debería abrazar todos los cambios en la posición financiera, con independencia de si caja u otros elementos del capital de trabajo están involucrados.

En adición al capital de trabajo o caja provistos por las operaciones y de los cambios en los elementos del capital de trabajo, el estado debería mostrar los egresos por adquisición de activos a largo plazo, la conversión de deudas a largo plazo en acciones preferidas u ordinarias, la emisión, asunción, redención y pago de deudas a largo plazo, la emisión, redención o adquisición de capital por caja u otros activos, los dividendos en efectivo o en especie u otras distribuciones a accionistas. El ED No. 11 del ASC "estado de origen y aplicación de fondos", dice que el estado debería distinguir el uso de fondos para la adquisición de nuevos activos fijos, de los fondos usados para incrementar el capital de trabajo de la compañía. En el caso de grupos económicos, debería además basarse en las cuentas del grupo, reflejando los efectos de las adquisiciones o disposiciones de subsidiarias. Fondos líquidos serán caja y bancos, y otros equivalentes como inversiones corrientes menos sobregiros bancarios, prestamos a corto plazo pagaderos dentro de un año (en esto difiere del APB). El estado debería mostrar el beneficio o pérdida por el período junto con los ajustes requeridos por ítems que no utilizan o proveen fondos en el período.

- 90.) Los ítems extraordinarios deben ser tratados en el estado de resultados con un criterio especial. El APB No. 30 caracteriza los ítems extraordinarios como aquellos que son de naturaleza inusual, de ocurrencia infrecuente y que no

se espera su repetición en el futuro. (138) Además considera que dichos ítems deben ser segregados de las operaciones recurrentes, ordinarias y típicas de la entidad. El SSAP No. 6 agrega algunos ejemplos de ítems extraordinarios, tales como la discontinuación de una parte significativa del negocio, la venta de una inversión no adquirida para revender, la cancelación de intangibles por hechos inusuales y la expropiación de activos.

100.) Debe existir un criterio de contabilización de los ajustes de ejercicios anteriores. El APB No. 9 establece que, cuando se registren ajustes de ejercicios anteriores, los efectos resultantes en la cuenta de ganancias y pérdidas, o sea en el resultado neto de ejercicios anteriores, debe informarse en el informe anual correspondiente al ejercicio en el cual se efectuaron los ajustes; cuando se presentan estados contables por un solo ejercicio deben indicarse los efectos de tales reestructuraciones en el saldo de resultados acumulados al comienzo del ejercicio y resultado neto del ejercicio anterior. Cuando se presentan estados comparativos, la presentación debe incluir los efectos en cada uno de los ejercicios comprendidos en el informe. (139) Asimismo, el FASB No. 16 denominado precisamente "Ajuste de ejercicios anteriores" establece que se tratarán como ajuste de ejercicios anteriores las correcciones de un error de ejercicio anterior, o los ajustes que resultaren de la realización de beneficios impositivos derivados de la preadquisición de quebrantos impositivos de subsidiarias compradas.

El SSAP No. 6 agrega a los cambios en las políticas

(138) AICPA, op. cit. APB No. 30, pag. 6809 a 6816.

(139) AICPA, op. cit. APB No. 9, pag. 6558 a 6572.

contables como posibles motivos de ajustes de ejercicios anteriores. Además especifica que es necesaria la reforma lación de saldos de ejercicios anteriores y consecuente reajuste del saldo inicial de los resultados acumulados.

2.3.3. Los procesos de crisis: el concepto de información útil y la influencia de los factores económicos y financieros en el cuestionamiento de los principios.

El proceso de crisis que vive la Contabilidad se manifiesta fundamentalmente en dos cuestionamientos que sufre la actividad contable: Uno de ellos apunta contra el criterio metodológico de establecimiento de los principios. En efecto, ellos han sido introducidos con un método de relativa aproximación al inductivismo, partiendo de la observación de la realidad de la actividad de los contables para emitir generalizaciones que luego operan como principios generales, en un efecto que podría denominarse de reto-alimentación. El sistema mencionado se juzga poco científico, en la medida en que da carácter legal a prácticas que pueden considerarse erróneas y que se aprueban por estar generalizadas. Ello sin perjuicio de que los P.C.G.A en los EE. UU. surgen como resultado de a) un estudio del entorno económico como marco de referencia de la actividad contable. b) un análisis de las cualidades ideales de la información contable. Es decir que los principios podrían considerarse como aproximativamente derivados de dichos análisis. Sin embargo la derivación no es estrictamente formal y prima el empirismo sobre la deducción.

El otro cuestionamiento es a mi criterio más serio y es el que se refiere a la utilidad de la Contabilidad, fundamentalmente, aunque no exclusivamente por el efecto del proceso inflacionario. Lo que se discute esencialmente es el concepto de información útil, que es el nudo de la actividad contable. El objetivo es en esencia llegar a establecer qué es lo que se

informa en el producto final de la Contabilidad: los distintos estados contables, atento a que, en el caso de que exista inflación, una condición casi ineludible del contexto económico en nuestros días, los elementos que integran los estados contables resultan no homogéneos y como la Contabilidad busca realizar un proceso de asociación entre los valores monetarios y los bienes que se expresan en los caracteres literales de las cuentas, dicha relación se ve obstruída por la emergencia de una anomalía, en el sentido kuhniano, consistente en que el sentido de la realidad económica que se presume existe en el observador científico y aún en el profano, se resiste a unir el valor monetario que resulta del proceso acumulativo de la Contabilidad (suma algebraica de valores que entran y salen de la cuenta), con el valor real que le corresponde de acuerdo con su propio concepto, derivado de la realidad económica.

Ante el surgimiento de la anomalía, han surgido distintas respuestas, algunas simplemente utilitarias, manteniendo el concepto tradicional, aunque incrementando los cargos a resultados por vía de amortizaciones extraordinarias, para dar cierto reconocimiento a las eventuales pérdidas o menores utilidades reales derivadas de la inflación. Otras soluciones han apuntado a la solución definitiva e integral del problema, por vía de la utilización de índices de precios. De tal manera, el paradigma conserva la valuación al costo histórico, pero re-expresado en lo que podría ser un lenguaje distinto, de moneda constantemente actualizada, si el término fuera adecuado para describir este proceso de homogeneización. Sin embargo, este proceso no ha estado exento de críticas en la medida en que, confiando en la exactitud en el empleo de los índices, ha intentado exponer como cifras que supuestamente tienen idéntica naturaleza, pero que pueden carecer de significado por el transcurso del tiempo, a poco que se piense que el costo como sacrificio para la obtención de un activo se ha realizado en un contexto económico deter

minado, con una determinada situación de precios relativos y un determinado grado de la evolución de la economía, que es de suyo irrepetible. De tal manera, pesos X del año 0 pueden representar según los índices de precios del año 1, la cantidad Y, pero la capacidad de adquisición de las cantidades puede ser distinta en ambos períodos y no necesariamente ambas cantidades serían suficientes para adquirir el mismo tipo de bien. Tampoco puede prescindirse de la realidad concreta del mercado y de la posición de la empresa en el momento de la incorporación de los bienes al activo.

Así como la utilización de índices de precios originó los pronunciamientos contables que han propuesto los estados contables ajustados por inflación mediante índices, la visualización del problema indicado dió lugar a los pronunciamientos de organismos técnicos que propugnaron los estados contables a valores corrientes. Es decir, a valores que expresan los precios de mercado o los precios a los que pueden obtenerse o realizarse, según sea el caso, los bienes físicos que indica el enunciado de cada cuenta contable. Sin embargo, estos pronunciamientos han sufrido críticas que apuntan a señalar, desde la dificultad de obtener pautas suficientemente objetivas para realizar la atribución de valores monetarios correspondientes (que la valuación al costo proporciona, al menos por existir la evidencia legal, contractual o documental de una transacción), hasta la propia carencia de significado de una cifra que exprese un valor de realización de un bien en una empresa cuya última intención está apreciablemente alejada de querer proceder a dicha venta.

La polémica no se ha extinguido en los países anglosajones y de su área de influencia, aunque existe una tendencia a tratar de homogeneizar en principio las cifras que integran los estados contables por vía de índices de precios y luego plantearse la posibilidad de que tal homogeneización sea contrastada con la realidad del mercado, tratando de obtener una con-

vergencia definitiva, por ejemplo por vía de pruebas de consistencia de ambas propuestas al emplearse ellas alternativamente a un mismo tipo de ente.

3. LOS INTENTOS UNIFICADORES, LOS ORGANISMOS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD, NATURALEZA, VIGENCIA Y OBLIGATORIEDAD DE SUS DECISIONES. DETERMINACION DEL PARADIGMA VIGENTE SEGUN LOS ORGANISMOS INTERNACIONALES.

Como se ha dicho, la comunidad científica contable no registra unanimidad en la redacción de normas, como ocurre en otras disciplinas científicas, Entendiendo "normas" y "enunciados legales" en su acepción científica y no jurídica.

Ello es así porque sus enunciados carecen de un mecanismo de demostración formal que asegure la aceptación de los mismos en forma instantánea. No obstante, se reconocen casi internacionalmente como pronunciamientos que favorecen el cumplimiento de los objetivos de la Contabilidad, pero estos objetivos no han sido explícitamente aceptados por ningún organismo internacional con fuerza suficiente y es por ello que la demostración, entendida como adecuación del enunciado legal a la descripción aceptada de la realidad no puede obtenerse. Ello no obstante, la peculiaridad de nuestra disciplina es que, sin haberse definido universalmente esos macro-objetivos, existen una serie de subobjetivos o pautas, básicamente referidos a aspectos de valuación y exposición de las cuentas que, aunque no hayan sido sancionados con fuerza vinculante, todos los practicantes aceptan sin controversia. No resulta difícil identificar dichos subobjetivos como integrantes de un paradigma, tal vez embrionario, pero no menos real, en vista de que constituyen una descripción de las realizaciones pasadas y presentes de la Contabilidad, que gozan de mayor aceptación y que exponen directrices para la investigación futura. He elegido para expresar dichos enunciados los pronunciamientos del IAS COMMITTEE, organismo de emisión de normas contables de la Federación Internacional de Contadores, que fuera fundado en junio de 1973 y que cuenta con la integración de cuerpos representativos de la profesión de Australia, Canadá,

Francia, Alemania, Japón, Méjico, Holanda, Nigeria, Sudáfrica, Gran Bretaña y los E.E.U.U. de Norteamérica. No obstante la circunstancia de que el organismo no alcanza una universalidad total y que sus decisiones no sean de aceptación automática, ello no alcanza a invalidar su importancia.

Para exponer sus pronunciamientos con un criterio sistemático, estos podrían clasificarse en:

a.) Pronunciamientos que se refieren a la exposición de la información contable en general y a los estados contables como medio para lograr sus objetivos, entre ellos se encuentran las siguientes normas internacionales (IAS) y memorandums preliminares (ED)

IAS No. 1: Exposición de políticas contables.

IAS No. 5: Información a ser expuesta en los estados contables.

IAS No. 8: Items inusuales o correspondientes a períodos anteriores y cambios en las políticas contables.

IAS No. 3: Estados Contables Consolidados.

IAS No. 6: Respuestas contables a los cambios de precios.

IAS No.10: Contingencias y hechos que ocurren después del cierre del ejercicio.

IAS No. 7: Estado de origen y aplicación de fondos.

ED No.11: Contabilización de operaciones extranjeras y conversión de estados contables a moneda extranjera.

G 1 (Gúia de auditoría No. 1): Objetivos y alcances de la auditoría de los estados contables.

b.) Pronunciamientos que tienden a la fijación de pautas en cuanto a la valuación de activos y pasivos, dentro de los cuales pueden mencionarse:

IAS No. 9: Contabilización de gastos de investigación y desa

rrollo.

IAS No. 2: Valuación y presentación de los inventarios en el contexto de los costos históricos.

IAS No.13: Presentación de los activos corrientes y pasivos o corrientes.

c.) Pronunciamientos que tienden a focalizarse en la valuación, y exposición de ciertos rubros de resultados:

IAS No. 9: Contabilización de gastos de investigación y desarrollo en su parte pertinente.

IAS No. 4: Contabilización de la depreciación.

IAS No.12: Contabilización del impuesto a los ingresos.

El pronunciamiento No. 5 "Información a ser expuesta en los estados contables" define las condiciones en que se comunica la información contable.

Implícitamente se acepta como objetivo de la Contabilidad la transmisión de información cuyas características precisamente se definen en el pronunciamiento. En principio, se efectúa un enunciado de tipo general, proponiendo la inclusión de toda información necesaria para que los estados contables sean comprensibles; a modo de ejemplo se mencionan la fecha o período, la naturaleza jurídica del ente, la índole de sus actividades, la moneda de cuenta, etc. Información ésta que deberá ser complementada por toda la información adicional que propenda a aclarar su significado, también propone la inclusión de cifras comparativas con períodos anteriores.

Ya en el plano de la información complementaria, el pronunciamiento propone que se destaquen eventuales restricciones a la disponibilidad de activos, acciones dadas en garantía de deudas, métodos para la determinación de pensiones para retiros, activos contingentes y montos comprometidos para emisiones de capital.

En lo que concierne a la clasificación de los rubros en los estados contables, el pronunciamiento propone dividir los activos y pasivos en corrientes y no corrientes, de acuerdo con el plazo de liquidación. Dentro de los activos a largo plazo incluye los bienes de uso y su depreciación acumulada, los proyectos de adquisición de plantas, las inversiones en compañías asociadas, las patentes, marcas, llaves de negocios y los créditos a largo plazo. Los activos corrientes o a corto plazo involucran a los fondos en caja y bancos, las acciones con cotización, los créditos comerciales y aún aquellos con directores, intercompañías u otros vinculados, a condición de su exigibilidad en un plazo limitado y finalmente los bienes de cambio en cuanto a los pasivos a largo plazo, se mencionan los préstamos intercompañía o de compañías asociadas, en cuyo caso se propone la inclusión de información relativa a los plazos de repago, tasa de interés y todo otro dato de interés. Los pasivos corrientes incluyen adelantos en cuenta corriente, porción corriente de deudas no corrientes, deudas comerciales y otras deudas y provisiones tales como las relacionadas con la carga impositiva.

El elemento residual entre el total del activo y el pasivo es designado como interés de los accionistas y está compuesto por el capital accionario, otras participaciones de los accionistas, con indicación del movimiento para el período y eventuales restricciones a la distribución, las primas de emisión, (así se ha traducido la expresión "capital paid in excess of par value" incluida en pto. 17 del pronunciamiento), reservas y revalúos.

La mayoría de los organismos que supervisan la profesión a nivel internacional han adoptado estas clasificaciones en sus fórmulas-modelo de balance y también han aceptado incorporar a sus recomendaciones de exposición el tema del IAS No. 1 "Exposición de políticas contables". En este pronunciamiento se realiza una distinción entre asunciones contables fundamentales

y políticas contables. Dentro de las asunciones contables fundamentales se menciona 1) empresa en marcha (la empresa es vista como continuando sus operaciones por el futuro previsible y sin intención ni necesidad de liquidación o reducción significativa de la escala de sus operaciones).

2) Consistencia. (se presume que las políticas contables se aplican consistentemente de periodo a periodo). 3) Devengamiento de ingresos y gastos (los ingresos se reconocen, al igual que los gastos, cuando son ganados o incurridos y no cuando se recibe o paga dinero).

Las políticas contables incluyen los principios, bases convenciones, reglas y procedimientos adoptados por la gerencia para preparar y presentar los estados contables y en su selección deben tenerse en consideración los siguientes aspectos:

- a) Prudencia: surge de la incertidumbre respecto de los resultados de las operaciones.
- b) Sustancia sobre forma, que lleva a tomar en cuenta la realidad económica subyacente a las operaciones.
- c) Materialidad: los estados contables deben exponer todos los ítems considerados significativos.

Estos criterios guiarán la selección de políticas contables, pero para que los estados contables sean claros y comprensibles debe efectuarse una exposición de dichas políticas.

Algunos ejemplos de la exposición a ser incluidos son:

- a) Aspectos de carácter general: política de consolidación, conversión de cuentas en moneda extranjera, valores de liquidación (si no existe empresa en marcha) hechos posteriores al cierre de los estados contables, contratos de arrendamientos, contratos a largo plazo, políticas de contabilización de la carga impositiva.

- b) Activos y su base de valuación: créditos, bienes de cambio, activos fijos, inversiones, activos intangibles incluidos los gastos de investigación y la desarrollo y la llave de negocio.
- c) Compromisos y provisiones: garantías, opciones de conversión de deudas en acciones ordinarias, contingencias, costos de planes de pensión retiros, despidos.
- d) Pérdidas y ganancias: Métodos de reconocimiento de ingresos y gastos, mantenimiento y reparaciones, pérdidas y ganancias en la disposición de la propiedad, contabilización de provisiones y reservas.

Otro aspecto que hace a la preparación de los estados contables y consecuentemente a la comunicación de la información que provee la Contabilidad es el que se relaciona con los ítems inusuales, los ajustes de ejercicios anteriores y los cambios en las políticas contables, que el IAS trata en su pronunciamiento No. 8.

Los ítems inusuales son pérdidas y ganancias que derivan de eventos o transacciones distintas del curso ordinario de las actividades de la empresa y que no se espera vuelvan a ocurrir en forma frecuente.

Ítems de períodos anteriores son cargos o créditos que surgen en el período corriente como resultado de errores u omisiones en la preparación de los estados contables de uno o más períodos anteriores.

No deben ser confundidos con cambios en estimaciones contables que resultan de la propia labor de la preparación de los estados contables. Los cambios en una política contable usada con propósitos de información se realiza sólo si la nueva política contable es requerida por estatutos, por una nueva norma contable, o si se considera que el cambio resultará en una más apropiada presentación de los estados contables de la empresa. En cuanto se refiere a la exposición de estos ítems o cambios, el pronunciamiento propone para los ítems inusuales su

exposición por separado dentro del ingreso neto, los ítems de e ejercicios anteriores podrían exponerse ya sea ajustando los resultados al inicio y corrigiendo la información comparativa respecto de períodos anteriores, o bien exponerlos dentro del estado de resultados del ejercicio por separado, como parte del ingreso neto. Si existe un cambio en una política contable que tiene efecto material en el período corriente o es susceptible, de tenerlo en períodos subsiguientes, el cambio debería ser expuesto y cuantificado conjuntamente con las razones para hacer lo. Los cambios en estimaciones deben ser contabilizados como parte del resultado por actividades ordinarias, salvo que se relacione con ítems que en su momento hubieran sido tratados como inusuales. Si el cambio en la estimación afecta períodos futuros, deberá afectarse el resultado ordinario de períodos futuros.

Otro aspecto a considerar, respecto de la preparación de los estados contables es el relativo a las contingencias y hechos que ocurren después del cierre del ejercicio, dado que la identificación y registración contable de las contingencias constituye una tarea básica en la preparación de estados contables y los hechos que ocurren con posterioridad al cierre del ejercicio contable y antes de la emisión de la información contable son susceptibles de afectar dichos ejercicios.

Una contingencia es una condición o situación cuyo resultado último, sea ganancia o pérdida será confirmado sólo mediante la ocurrencia o no de uno o más eventos futuros e inciertos. El monto de una contingencia de pérdida debería ser devengado si:

- a) Es probable que los eventos futuros confirmarán que un activo ha sido disminuido o se ha incurrido en una obligación a la fecha de balance.
- b) Puede hacerse una estimación del monto de la pérdida resultante. No se enfatiza en cambio la conveniencia de proceder en

igual sentido con una contingencia de ganancia, probablemente en razón de que la exposición de la contingencia de pérdida se ve referzada por el criterio de prudencia, que aparece como más universalmente aceptado. Sin embargo, si la contingencia de ganancia es virtualmente cierta, debería ser devengada.

En cuanto a los hechos que ocurren después de la fecha del balance son aquellos eventos, tanto favorables como desfavorables, que ocurren entre la fecha del balance y la fecha en que los estados contables son autorizados para su emisión; son de dos tipos: los que proveen mayor evidencia de las condiciones que existían a la fecha del balance y los que indican condiciones que surgieron subsecuentemente a la fecha del balance. Dichos hechos que ocurren después de la fecha del balance deben ser considerados ajustadores si proveen evidencia adicional para ayudar en la estimación de montos relativos a con condiciones existentes a la fecha del balance, o que indican que la asunción de empresa en marcha en relación a la totalidad o una parte de la empresa no es apropiada.

Otro de los aspectos considerados por el IASC para la comunicación de la información contable se refiere a la presentación de estados consolidados y se trata en el IAS No. 3. La norma preve la emisión por parte de las compañías inversoras de este tipo de estados.

Las excepciones a este principio están dadas por la circunstancia de que el control se considere temporario, que la subsidiaria opere bajo condiciones en las cuales hay severas regtricciones a largo plazo en la transferencia de fondos que disminuyen el control de la compañía principal sobre los activos y operaciones de las subsidiarias, o que las actividades son tan disímiles de las otras compañías del grupo que limitarían o alterarían la comprensión del estado. Asimismo, en caso de compañías en las cuales un grupo no tiene control jurídico en cuanto

a la mitad de los votos, pero tiene más de la mitad del capital y controla las políticas financieras y operativas de las emisoras, éstas pueden ser tratadas como subsidiarias y ser consolidadas.

El método del valor patrimonial proporcional se aplicará en compañías asociadas y en subsidiarias no consolidadas. Si el valor patrimonial proporcional excede el valor de la inversión y la diferencia es más que temporaria, el reconocimiento de la declinación del valor debe efectuarse debidamente. Los intereses minoritarios deben ser claramente identificados por separado en los estados consolidados, al igual que las empresas contabilizadas por valor patrimonial proporcional y las participaciones en ítems extraordinarios.

El tema del reconocimiento de los efectos de la inflación se expone también en un pronunciamiento que lleva el número 6 y que tiene un carácter más bien genérico, e implica un grado de avance sensiblemente menor al evidenciado en los informes sobre el tema en algunos de los países miembros.

En su parte dispositiva se limita a establecer que, en cumplimiento del IAS No. 1 "Exposición de políticas contables", las empresas deberán presentar en sus estados contables información que describa los procedimientos adoptados para reflejar el impacto en los estados contables de cambios en los precios específicos, de cambios en el nivel general de precios o ambos. Si tales procedimientos no hubieran sido adoptados, el hecho debería ser expuesto.

Es de hacer notar que se plantea la conveniencia de informar, no solamente acerca de cambios en los niveles generales de precios, sino también de cambios en los precios específicos. El pronunciamiento contiene una nota explicativa sobre este aspecto particular. En dicha nota se aclara que la expresión "cambios en los precios específicos", se refiere concreta

mente a los precios de las mercaderías u otros activos que son poseídos por la empresa. Algunas empresas reconocen tales cambios en el balance general, presentando los activos a valor de reposición con contrapartida en la tenencia de los propietarios y en los estados de resultados, reflejando los valores de reposición de los activos vendidos o usados.

Los cambios en el nivel general de precios se exponen mediante estados contables en términos de poder adquisitivo a una fecha dada. El pronunciamiento puntualiza que la información que contemple las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda podrá presentarse utilizando valores corrientes, en cuyo caso reconocerá cambios en los precios específicos pero no la inflación en sí. También podrá prepararse sobre la base de costos históricos actualizados por índice de precios, en cuyo caso se reconocerá la inflación, pero no cambios de precios de activos en poder de la empresa. Se puede también utilizar una combinación de ambos. El comité reconoce que no existe consenso internacional al respecto.

Un aspecto que se relaciona en cierta medida con el problema inflacionario es el de los métodos de conversión de estados contables en moneda extranjera y ello es así porque en muchos casos empresas ubicadas en países de alta inestabilidad monetaria eligen expresar sus estados contables en monedas más fuertes y ello requiere procedimientos adecuados. Sin embargo, no es esta la causa principal de la emisión del ED No. 11 "Contabilización de transacciones en moneda extranjera y conversión de estados contables en moneda extranjera" sino que obedece a una necesidad impuesta por la difusión e importancia de la empresa multinacional, como parte de la realidad económica. Estos entes necesitan uniformar la contabilización de sus transacciones y presentar estados contables preparados sobre bases homogéneas y a ello apunta el pronunciamiento. En cuanto concierne a las transacciones específicas, el IAS recomienda la registración

al valor de la moneda extranjera multiplicado por el tipo de cambio vigente a la fecha de la transacción, salvo que exista una tasa de cambio fijada por vía de un contrato de cambio. Los ítems monetarios a cobrar o pagar, subsistentes a la fecha del cierre de balance, como consecuencia de dichas transacciones, deben ser informados al tipo de cambio de cierre. En lo relativo a la conversión de estados contables en moneda extranjera, se plantea la existencia de dos métodos: El denominado temporal y el de fecha de cierre. En el método temporal se consideran válidos los P.C.G.A. utilizados para registrar las operaciones originales que dieron lugar a los saldos de balance y en consecuencia se retiene la base de valuación utilizada para cada activo o pasivo en los estados extranjeros. En consecuencia, los activos, pasivos y resultados que se registran a costo histórico, es decir los no monetarios, se convierten a tipos de cambio históricos y los monetarios a tipo de cambio de cierre. En el método del tipo de cambio de cierre se considera que las operaciones con base extranjera son unidades separadas y que los estados contables extranjeros son las más razonables presentaciones de las operaciones en moneda extranjera y en consecuencia las convierte a tipo de cambio de cierre. El pronunciamiento acepta cualquiera de los dos sistemas, pero se requiere la exposición del monto de pérdidas o ganancias de cambio originadas en el período corriente, incluidos en el ingreso neto y las que fueron diferidas por existir incertidumbre en su realización.

Otro aspecto en que los profesionales han llegado a un acuerdo internacional, con las limitaciones señaladas, por vía del IASC, ha sido respecto de la necesidad de exponer un resumen de las actividades de financiación e inversión de la empresa durante el período, tal como se expresó al comentar el neoe empirismo. Ello se logra en el estado de origen y aplicación de fondos, cuyas pautas básicas se exponen en el IAS No. 7 y básicamente consiste en:

- a) El monto neto provisto o usado en las operaciones debe ser presentado en el estado de origen y aplicación de fondos separado de otros fuentes y usos de fondos; los ítems inusuales deberían ser expuestos separadamente.
- b) Las empresas podrán optar por los formatos de presentación que consideren convenientes pero en todos los casos los cambios en ítems individuales del capital de trabajo, por ej. caja, créditos y deudas se expondrán separadamente.
- c) Hay fuentes y usos de fondos que deberán exponerse separadamente por ej. ingresos por venta de activos fijos, egresos por adquisición de activos a largo plazo, dividendos pagados en efectivo y acciones, emisión, redención y pago de deudas a largo plazo y conversión de deudas a largo plazo en acciones ordinarias, emisión de acciones con pago en efectivo o con otros activos, conversión de acciones preferidas a ordinarias.
- d) Para cumplir su objetivo el estado de origen y aplicación de fondos debe presentar por separado los aspectos de financiación e inversión.
- e) En el caso de utilizarse el valor patrimonial proporcional, los beneficios de una empresa controlada se presentarán en el estado como parte de los fondos provistos por las operaciones, con la correspondiente aplicación representando la reinversión de la porción no remitida de dichas ganancias. (de no ser así se pueden restringir los montos de origen a la porción remitida de dichas ganancias).
- f) En el caso de adquisición o disposición de una subsidiaria puede exponerse la adquisición de dos formas distintas:
 - 1) exponiendo el precio total de adquisición o los ingresos derivados de la disposición junto con los fondos netos poseídos por la subsidiaria al tiempo que es adquirida o vendida o bien

2) exponer separadamente las variaciones en los activos individuales y deudas adquiridos o dispuestos. En cualquier caso deberá exponerse el monto total de adquisición o disposición, la porción del precio en efectivo, el monto de caja y otros elementos del capital de trabajo así como de otros activos y deudas, de la subsidiaria adquirida o dispuesta y egresos para disminuir un interés minoritario o ingresos por incremento de interés minoritario.

Una última cuestión esencial en la consideración de los estados contables hace a la opinión en cuanto al objetivo y alcance de la auditoría de estados contables. El consenso alcanzado por el IASC en la materia se vuelca en la G 1 (guía de auditoría No. 1 "Objetivos y alcances de la auditoría de estados contables" y puede resumirse en los siguientes puntos:

- a) La responsabilidad por la preparación de estados contables y por la adecuada exposición es de la empresa e incluye el mantenimiento de registros adecuados y controles internos, selección y aplicación de políticas contables y salvaguarda de los activos de la empresa. La responsabilidad del auditor es formar su opinión e informar respecto de tales estados contables.
- b) El objetivo de una Auditoría es permitir al auditor expresar una opinión respecto de tales estados contables, lo que agrega confiabilidad a los mismos.
- c) El auditor debe satisfacerse de que los registros de la compañía son confiables y adecuados como una base para preparar los estados contables y que la información está adecuadamente expuesta.
- d) Para ello el auditor efectuará una evaluación y estudio de los sistemas de control interno, a efectos de determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar y llevará a cabo todas las pruebas, inves

tigaciones, verificaciones de saldos contables que considere apropiados en circunstancias particulares; comparará los esta dos contables con los libros y considerará los juicios que la gerencia ha hecho al presentar la información contable.

- e) La guía advierte además sobre la circunstancia de que el juicio invade la tarea del auditor en cuanto a la amplitud de las muestras y controles o de su evaluación de los juicios de la gerencia al presentar la información contable; mucha de la evidencia disponible para los auditores es persuasiva, más que conclusiva, luego la certeza absoluta es inalcanzable.
- f) El informe destaca que el alcance del trabajo puede estar de terminado por acuerdos o por requerimientos legales o profesionales, las limitaciones al alcance pueden disminuir la habilidad o capacidad del auditor para expresar una opinión respecto de los estados contables.

En lo concerniente a coincidencias respecto de rubros específicos del balance general, debe destacarse la presentación de activos y pasivos corrientes, que se expone el pronunciamiento número 13 del IASC.

En principio establece que cada empresa determinará acerca de la conveniencia de exponer por separado activos y pasivos corrientes de los que no lo son. Ello no obstante, una vez tomada dicha decisión existen pautas limitativas de inclusión que deben ser respetadas: dentro de los activos corrientes se encuentran caja y bancos, títulos de liquidación inmediata, créditos comerciales y otros que se realizarán dentro del año, inventarios, pagos por adelantado para adquirir activos corrientes, gastos pagados por adelantado que se espera usar dentro del año de la fecha del balance. Los pasivos corrientes incluirán obligaciones pagaderas a demanda del acreedor y las partes liquidables dentro del año de obligaciones tales como deudas bancarias y financieras, deudas comerciales y gastos deven-

gados, provisión para impuestos, dividendos a pagar, ingresos diferidos, adelantos de clientes y devengamiento de contingencias. El pronunciamiento rechaza expresamente la posibilidad de compensar partidas de activos y pasivos corrientes, salvo que exista un derecho legal de compensación o cancelación de la deuda.

El pronunciamiento aclara que la clasificación debe dar una medida aproximada de la liquidez, con identificación de aquellos recursos y obligaciones que están circulando.

Muchos países han adoptado criterios en cuanto a los ítems a ser incluidos dentro de los activos corrientes, según si se espera realizarlos dentro del año o del circuito operativo normal de la empresa. Sin embargo debe tenerse en consideración la existencia de circunstancias particulares en cada empresa; puede darse el caso de que la financiación se realice con préstamos a la vista, por razones de protección para el prestamista pero con expectativas de renovación que excedan el plazo de las obligaciones corrientes. Todos estos análisis deben hacerse para realizar la clasificación, que en definitiva es apta para proveer una identificación de una porción relativamente líquida de un capital total de una empresa, que constituye un margen para hacer frente a una obligación dentro del circuito ordinario de los negocios.

Otro aspecto en el cual el IASC ha conseguido coordinar opiniones es acerca de la valuación y presentación de bienes de cambio en el contexto del sistema de costos históricos, que vuelca en el IAS No. 2.

Según este pronunciamiento, los inventarios deben valuarse al menor entre costo histórico y valor neto de realización. El costo histórico debe incluir la porción de los gastos indirectos de fabricación necesarios para poner los inventarios en su condición y locación presente. Los gastos de fabricación fijos se imputarán al costo de fabricación, de acuerdo con la

capacidad de producción. Es decir que, en principio, se proscribiría el costeo directo. Más adelante se especifica que si los costos indirectos de fabricación fueron excluidos de la valuación de inventarios por causas no relacionadas con poner los inventarios en su condición presente, esto debería ser expuesto.

Se admiten todos los sistemas de imputación de costos entre unidades vendidas y en existencia, pero queda claro que el LIFO y el costo de existencia base se podrán usar si se expone la diferencia entre esta valuación y el menor del costo histórico y el valor neto de realización. El costo standard puede usarse si se aproxima al conjunto de principios generales de valuación, esto es, que siendo los inventarios

- a) propiedades tangibles que se tienen para la venta en el curso ordinario de los negocios y/o
- b) propiedades que están en proceso de producción y/o
- c) bienes que están para ser consumidos en la producción, estos deben ser valuados al costo histórico, que es la suma de los costos de compra, de producción u otros costos incurridos en poner al producto en su actual condición (El costo de compra comprende el costo de adquisición, cargas aduaneras, impuestos, transporte, manipuleo u otros costos relacionados menos descuentos comerciales subsidios y rebajas).

Tanto el costo indirecto fijo como el variable incurrido se prorratan en los costos de producción aún cuando a veces en períodos de baja producción es común restringir el prorrato de los costos fijos, relacionándolos con la capacidad productiva normal. El valor neto de realización es el precio de venta estimado menos el costo de completar y los costos necesarios para la venta. Existen casos en que es necesario disminuir el valor de los inventarios a su valor neto de realización, si éste fuera inferior al costo de una manera temporalmente permanente; esto ocurre, agrega el pronunciamiento, en razón de que los activos

corrientes no deben ser contabilizados en exceso de los importes que se espera realizarlos. Los pronunciamientos relativos a resultados son menos integrales y se refieren a aspectos tales como la depreciación, los gastos de investigación y desarrollo y los impuestos a los ingresos.

Respecto de la depreciación, las conclusiones coincidentes se vuelcan en el IAS No. 4. En él se define la depreciación como la distribución del monto depreciable de un activo sobre su vida útil estimada, que se imputa a resultados directa o indirectamente. Los activos depreciables son activos que tienen una vida útil limitada, que se espera utilizar durante más de un período contable y son poseídos para su uso en la producción o provisión de mercaderías y servicios para venderlos a otros o por propósitos administrativos. La vida útil es el período en el cual un activo depreciable se espera sea usado, o el número de unidades que se esperan obtener del activo u otro monto substituido por el costo histórico en los estados financieros. Es necesaria la consistencia en el método de depreciación pero la selección de un método de distribución y la estimación de la vida útil de un activo depreciable son materia de juicio. Esta estimación de la vida útil debe ser realizada considerando la obsolescencia, el desgaste físico esperado y las limitaciones legales o de otra naturaleza del activo y ser revista periódicamente y ajustada en caso de cambios. Existe una necesidad de exponer, para cada clase mayor de activo depreciable los métodos de depreciación de las vidas útiles, las tasas de depreciación usadas, la depreciación total del período, el valor total del activo y la depreciación acumulada.

El tema de los costos de investigación y desarrollo se trata en el pronunciamiento número 9. Los costos de investigación y desarrollo incluyen los salarios del personal afectado, los materiales y servicios consumidos, la depreciación de los equipos, los gastos indirectos relativos a investigación y desa-

rollo y otros directamente relacionados. El monto de dichos gastos, dice el pronunciamiento, debe ser imputado a resultados en el período en el cual se incurren, salvo que se difieran por las siguientes razones: el producto o proceso está definido claramente y sus costos pueden ser identificados, la factibilidad del producto o proceso ha sido demostrada y hay una decisión de producirlo y los recursos suficientes. En tales casos el diferimiento se limitará a los montos que se espera razonablemente recuperar mediante ingresos futuros. En cuanto a los aspectos expositivos, el total de los costos de investigación y desarrollo, incluyendo amortización de aquellos diferidos que fueron imputados a gastos, deben ser expuestos. El movimiento de los costos de investigación y desarrollo no amortizados que sean diferidos debe ser expuesto, al igual que la base propuesta de amortización.

El tema de la contabilización del impuesto a los ingresos se trata en el pronunciamiento No. 12 del IASC. El problema fundamental se centra en la distinta consideración de ciertas operaciones en materia contable e impositiva, tal como se expusiera al tratar el paradigma neoempirista. El pronunciamiento del IASC empieza considerando que el gasto impositivo debería ser incluido en la determinación de la ganancia neta de la empresa y que debería ser establecido sobre la base de la contabilización del efecto impositivo de las diferencias de tiempo, ya sea usando el método de lo diferido o del pasivo.

Diferencias de tiempo son, según el pronunciamiento, las diferencias entre el ingreso gravable y el contable por el período que se analiza y ello es así porque algunos ítems de ingresos y gastos se incluyen en el ingreso contable y no coin-ciden con el período en el que ellos son incluidos en el ingreso gravable para el período. Las diferencias de tiempo se originan en un período y reversan en uno o más períodos subsecuentes.

Diferencias permanentes son las diferencias entre el ingreso imponible y el contable por el período que no se reversan.

Frente a esta circunstancia, afirma el pronunciamiento, caben dos alternativas, no reconocer el efecto impositivo de las diferencias de tiempo o reconocerlo. El primer temperamento implica adoptar el método del impuesto pagable, en cuyo caso el gasto por impuesto es igual a la provisión para impuestos. Este sistema es expresamente proscripto por el pronunciamiento. El segundo temperamento es el propuesto por el pronunciamiento e implica reconocer el efecto impositivo mediante uno de dos sistemas: el de lo diferido y el del pasivo.

En el método de lo diferido, los efectos de las diferencias temporarias se difieren, es decir pasan a ser gastos o utilidades diferidas y se proporcionan a períodos futuros cuando se reversan. Los efectos impositivos de las diferencias originadas en el período corriente se determinan usando las tasas corrientes del impuesto. Los efectos de diferencias de tiempo individuales originadas en períodos previos y reversadas durante el corriente se determinan usando las tasas originales. En el método del pasivo, los efectos impositivos se informan como deudas por impuestos o pagos por adelantado y dichos saldos se ajustan por cambios en la tasa del impuesto o nuevos impuestos establecidos. El método del pasivo impone que los efectos impositivos de diferencias de tiempo que se originan o reversan en el período corriente y ajustes de impuestos diferidos se determinan usando la tasa corriente. Otro aspecto relacionado con la contabilización de la carga impositiva se refiere a la existencia de pérdidas impositivas. Los impuestos relativos a un período previo, que son recuperados como resultado de acumular una pérdida impositiva, deberían ser incluidos en la ganancia neta del período de la pérdida. Los montos recuperados pero aún no recibidos se incluirían como créditos. El ahorro potencial rela

tivo a una pérdida impositiva que es disponible para ser acumulada para la determinación del ingreso gravable en futuros períodos, no debería ser incluida en ingreso neto hasta el período de realización, salvo el caso que exista seguridad más allá de toda razonable duda que el ingreso disponible futuro será suficiente para permitir que el beneficio de la pérdida se realice. En este caso se admitirá que el beneficio se incluya en el ingreso neto del período de la pérdida.

De esta manera se ha esquematizado el paradigma vigente según los organismos internacionales más representativos. Puede observarse que las pautas aceptadas coinciden con las vigentes en los países que siguen el paradigma neoempirista y ello es obviamente explicable porque son los que por su importancia relativa en el desenvolvimiento de la economía mundial pueden tener más incidencia en las recomendaciones que pudieran surgir.

En realidad, el interés sobre dichas recomendaciones radica en la perspectiva de universalización que proveen, atento a que la comunidad científica en la idea de Kuhn, ya expresada en el capítulo introductorio de este trabajo, está constituida por hombres que practican un paradigma, con prescindencia de particularidades geográficas.

Interesa detenerse en el carácter de estos pronunciamientos porque, en ausencia de leyes científicas aceptadas, existe una posibilidad de que el elemento nomológico de la Contabilidad esté constituido por ellas. En el lenguaje corriente de la profesión contable se acepta denominarlas normas, a pesar de que carecen de un elemento de obligatoriedad jurídica para los entes económicos que dan razón de ser a la actividad contable, aunque sí lo son en alguna medida para los profesionales que la practican. Esto último es así porque si la tarea de estos organismos internacionales es establecer un paradigma por vía de la emisión de normas, resulta fundamental la generación de

conductas acordes a las mismas entre los participantes de la disciplina. Sin embargo, ocurre que el campo de desarrollo de la actividad contable, es decir, los entes económicos no son pasivos en el análisis de las normas. Las empresas, obvio es señalarlo, no constituyen una abstracción o institución meramente jurídica, sino fusiones de elementos materiales y fundamentalmente humanos.

Es usual entonces que quienes integran los cuerpos técnico-profesionales (comités de normas contables, cuerpos de investigadores al servicio de consejos profesionales, etc.), sean en su actividad laboral integrantes de los mencionados entes económicos.

Ello explica en gran medida el método empleado para la generación del paradigma, es decir, de las normas que lo integran y que está cuidadosamente destinado a la preservación del consenso.

Esta es una característica esencial del proceso de generación de normas: la búsqueda de aceptación por parte de los participantes en la actividad contable, ya sea en carácter de profesionales o de usuarios. Ello se expresa en el establecimiento de etapas de discusión. Se busca el acuerdo sobre un memorándum preliminar que sirve de base para la redacción del texto definitivo, en el que se contempla la opinión de profesionales, cámaras empresarias, organismos de control estatal y demás entes afectados por las recomendaciones. En esto no existe diferencia con la corriente denominada neoempirista, salvo que en este último caso la universalidad es más restringida y las especificidades nacionales son más tenidas en cuenta. En resumen podría decirse que cada recomendación es un requerimiento exitoso de consenso sobre un conjunto de enunciados referentes a una cuestión particular de la disciplina: exitoso, al menos en cuanto a que se ha conseguido minimizar la entidad de los disensos.

En este sentido cabe recordar lo expresado en cuanto a que la aceptación del paradigma era para Kuhn una experiencia de "conversión" (140) y tomar en cuenta que en este caso la presión para lograrla no excluye el elemento autoritario.

Otra característica de la generación de normas es que se trata de atomizar la problemática contable y referirse a aspectos puntuales; en consecuencia, no puede centrarse la discusión en una concepción integral de la disciplina sino en un problema particular, V.Gr. qué políticas contables deben exponerse, cómo identificar un ajuste de ejercicios anteriores, qué elementos incluir en el estado de origen y aplicación de fondos etc. Es de primerísima importancia que la selección del tema en cuestión esté regida por la utilidad práctica, pues ello aporta consenso, al menos en cuanto al interés que despierta. Finalmente, los organismos unificadores limitan al máximo la extensión de sus recomendaciones, tendiendo a lograr un mínimo de adecuación técnica, en la seguridad de que el extenderse en consideraciones de orden teórico produce inevitablemente desacuerdos.

La tarea de reunión de estos pronunciamientos en un documento único debería traducirse, por la forma en que han sido redactados, en la obtención de un manual para fines estrictamente prácticos, casi un manual de procedimientos. Ello no constituye una calificación peyorativa de las recomendaciones en la medida en que los manuales son el medio de transmisión de los conceptos elementales de un paradigma pero los practicantes de una ciencia madura, como ya se ha expresado, no escriben manuales, sino comunicaciones breves sobre temas precisos y de alto nivel técnico.

Ocurre que los conceptos fundamentales (naturaleza

(140) KUHN op. cit. p. 235

y objeto de la disciplina por ej.) no están definidos en estos intentos unificadores, en parte por que son extraños a sus fines utilitarios, en parte porque de estarlo la prolongación de las discusiones podría afectar a la aceptación de sus propuestas, al par que retrasar las soluciones a los problemas cotidianos que se plantean en ellos.

Puede aceptarse que los pronunciamientos de los organismos internacionales son una buena base para el diseño de un paradigma científico. El consenso generalizado que han obtenido sobre diversos temas puede ser utilizado para construcciones teóricas de mayor alcance. Sin embargo restarían algunas tareas tales como, a simple título de ejemplo, las siguientes:

- 1) Enunciación de una teoría contable de la cual las normas (o pronunciamientos, o enunciados de menor alcance) sean la consecuencia práctica.
- 2) Unificación de los pronunciamientos en un compendio orgánico, inspirado en la teoría indicada en 1). Es altamente probable que esta tarea por su mayor utilidad práctica sea la primera en ser abordada.
- 3) Eliminación de todo elemento coercitivo, que inevitablemente se asocia a este género de pronunciamientos y reemplazarlo por la convicción de la comunidad profesional inspirada en la aptitud de las recomendaciones para cumplir los fines de la Contabilidad.

4. SINTESIS Y CONCEPTUALIZACION ACTUAL DE LA CONTABILIDAD

4.1. Recapitulación de los aportes más significativos de las distintas escuelas para la construcción de una doctrina paradigmática.

Toda síntesis que sirva de apoyo para la construcción de una doctrina paradigmática debería normalmente contemplar los sucesivos aportes que a la misma han hecho los teóricos en el curso del tiempo.

Adviértase que se ha mencionado el término "contemplar" y no "adicionar", porque éste último entraría en contradicción no solamente con el método de Kuhn, (lo cual no sería tan negativo si de ello resultara una observación ajustada a la realidad) sino con la misma experiencia histórica en la materia, ya que resulta evidente que la Contabilidad hoy no es la sumatoria ni el resumen de las ideas propugnadas por los teóricos de las distintas épocas (y así lo expresaremos más adelante) si no que resulta de una adaptación de algunas de esas ideas a las condiciones actuales de desenvolvimiento de la actividad contable, consistente, como ya se ha expresado, en identificar determinados hechos y actos de carácter económico, cuantificarlos y exponerlos adecuadamente para obtener información en valores monetario sobre el patrimonio del ente y sus variaciones tanto numéricas como cualitativas.

Si se analizan detalladamente dichos aportes, es posible referirse a los escritos de quienes han realizado la propuesta exclusivamente empírica, es decir Pacioli y Degrange como vigentes en todos los aspectos. Ello es aún más evidente si nos referimos a las cuestiones relativas a las técnicas de registración, que ya han sido obviamente superadas por procedimientos más modernos, sin perjuicio de que a veces es factible

observar en algunas organizaciones algunos diarios mayores parecidos a los propuestos por Degranges.

Ello no obstante, no puede negarse que el sistema de partida doble difundido por Pacioli y sus coetáneos tiene hoy plena vigencia al menos en su idea orientadora. (141)

Si existe un paradigma actual de la Contabilidad (y en este trabajo se acepta tal situación, con prescindencia de que se trate de un paradigma técnico, tecnológico o científico) debe aceptarse que la igualdad contable básica que orienta la partida doble es, en la terminología de Kuhn, su generalización simbólica más importante, a partir de la cual se construyó un modelo que reproduce ciertos aspectos del funcionamiento de los entes económicos.

Sin embargo, no parece criterioso sustentar la opinión de que existía en Pacioli y sus seguidores una idea de tan larga proyección. (141)

Ellos simplemente se dedicaron a difundir, como ya se ha expresado, una técnica para registrar el desempeño de un ente e informarse sobre su situación económica presente. Para ello nada mejor que partir de la imagen del contrato bilateral más corriente por aquel entonces; la compraventa mercantil y expresarla bajo la forma de una igualdad matemática. A todo acto de entregar, de aportar, de desprenderse de un elemento del propio patrimonio, expresado en el haber de las cuentas, se oponía el de recibir otro elemento de cuantía equivalente, expresado con la imputación al debe.

La técnica resultaba sencilla, pues sólo requería mantener el carácter de la igualdad, con adecuada identificación

(141) NOTA: Ello se analiza detalladamente en punto 2.1. del presente trabajo.

de los elementos deudores y acreedores.

Sin embargo, la necesidad de un control adecuado imponía la integridad de las registraciones, todas las operaciones debían ser contabilizadas. La imágen de la compraventa, fácilmente aplicable a operaciones bilaterales o que reflejan relaciones interpersonales, no resultaba ya tan adecuada para la registración de otras operaciones, tales como la producción o las que no implicaban la existencia de saldos adeudados. Se hizo entonces imperioso recurrir a otro arbitrio; la personalización de las cuentas.

Los bienes pasarían a integrarse a un ente absolutamente ideal y genérico, constituido por la cuenta, que se constituye, no ya solamente en un instrumento de representación o acumulación de valores monetarios, sino también y particularmente en E. Degranges, en titulares de derechos y obligaciones, entes dadores y recipiendarios de bienes o susceptibles de sufrir pérdidas y ganancias.

Estas características también subsisten hoy día, si bien no existe quien se detenga a racionalizarlo ya que no tendría objeto hacerlo en la práctica contable actual y a pesar de que podría argumentarse que se mantiene porque no existen sustitutos válidos o porque el efecto de muchos siglos de visualizar las operaciones de esta forma condiciona el intelecto del contable profesional y excluye toda opinión en contrario.

Por otra parte, tanto Pacioli como sus seguidores aclararon que se trataba de un criterio didáctico, pero, más bien, podría hablarse de un procedimiento ordenado a agrupar por similitud y facilitar el control. (142)

La inexistencia en estos autores de una justificación de la teoría de las cuentas autorizaba a referirse a la for

(142) NOTA; Conforme se analiza en punto 2.1. de este trabajo.

mulación primitiva de la Contabilidad como a un paradigma de una técnica. A ello cabe agregar las propias afirmaciones de Pacioli, tales como "las cuentas son un determinado orden de fantasía por el cual el comerciante tiene noticia de sus negocios" o bien que entiende haber proporcionado reglas y cánones que cada operación requiere".

Las ideas de "regla" y "operación" están íntimamente vinculadas a la actividad manual o artesanal o a lo sumo artística (en éste último caso acostumbraba a hablarse de "reglas del arte y ellas constituían un término, si no contrapuesto, al menos supletorio de la reflexión trascendente). Las reglas y cánones pueden ser aplicadas, no necesariamente por el practicante científico, sino por cualquier operante, y seguramente le llevarán a buen término.

La enseñanza elemental de la Contabilidad abunda en este tipo de recursos, a fin de que el iniciado pueda familiarizarse con la disciplina.

Existe en este último aspecto una cuestión de apreciable interés que consiste en establecer si la explicación de la naturaleza de las cuentas que sí abordan Degranges y sus seguidores de una manera particular alcanza para aceptar que la Contabilidad pasa de ser una técnica a una tecnología. (142)

Si aceptamos que la tecnología es un cuerpo de conocimientos compatible con la ciencia coetánea y controlable por el método científico y que es empleado para crear, controlar o transformar cosas o procesos, la respuesta a esta pregunta se obtiene al determinar si la definición de cuenta, que puede constituir el aporte científico a la técnica resulta de alguna ciencia en particular.

Es evidente que los intentos por definir las cuen-

(142) NOTA: Conforme se analiza en punto 2.1. de este trabajo.

tas tienen un sustento preponderantemente jurídico. Algunas definiciones atribuyen a las cuentas una personalidad susceptible de adquirir derechos por su accionar y también de incurrir en obligaciones por la misma causa.

En esta concepción, detrás de cada cuenta hay un responsable de los valores que se le confían.

En otros casos como el de los unicontistas, el interés se centrará en la oposición de personalidades entre el ente económico y su propietario. Este es un elemento por entonces original y con cierto sustento jurídico. Es original al ser diferente de los tradicionalmente inspirados en el derecho positivo en la medida en que un abordaje del tema con esa orientación tendería a focalizarse en el titular del ente económico y no efectuaría una disociación entre el patrimonio poseído y el titular. No es sencillo en tal caso aceptar la presencia del Derecho como ciencia que apuntala esta tecnología.

Otros intentarán ver en las cuentas contables elementos matemáticos. Tal es el caso de Leautey y Guibault. La Contabilidad sería entonces una especie de matemática aplicada. En tal caso la noción de nuestra disciplina como tecnología se vería aparentemente mejor sustentada. Sin embargo, esta impresión se diluye a poco que se reflexiona que la Contabilidad puede constituirse en un sistema formal, pero resta determinar la base de interpretación del sistema, es decir que la matemática puede brindar criterios de operación para la técnica contable, puede preservar la igualdad básica de la Contabilidad, pero no brinda criterios, ni se espera que los brinde, para indicar qué valores incluir en las operaciones que permitan pasar de lo formal a lo fáctico y la Contabilidad no puede concebirse sino dentro del campo de las ciencias fácticas.

En definitiva, dentro de la formulación tradicional del paradigma no surgen entonces elementos que permitan el pa-

saje de la técnica a la tecnología.

Puede afirmarse respecto del pensamiento matemático en Contabilidad, que los contables han iniciado la aplicación del instrumental matemático a su disciplina con notorio éxito. Al respecto merecen destacarse los modelos de aplicación del valor presente como una mejor aproximación al valor económico y consecuentemente a la realidad subyacente a las transacciones, que la que podría llegar a brindar el valor de costo.

También son dignas de mención las aplicaciones del cálculo matricial y la investigación operativa a la Contabilidad. Según Richard Mattessich (143). "una matriz rectangular revela la estructura doblemente clasificacional de la Contabilidad de mejor manera que la Contabilidad tradicional". Además en el uso de matrices se han inspirado numerosos modelos microeconómicos de imput-output, que solucionan algunas dificultades de asignación óptima de recursos.

Tanto la programación lineal como el cálculo matricial se utilizan también en el planeamiento y la presupuestación con una connotación contable.

A modo de resumen de los aportes de los expositores del paradigma primitivo, puede aceptarse que la Contabilidad conserva muchas de sus propuestas, entre otras, el sistema de partida doble y el recurso de personalización de las cuentas.

La partida doble sigue siendo una técnica apta para representar las modificaciones patrimoniales de un ente en forma cuantitativa.

En cuanto concierne a la personalización de las cuentas, existe un elemento interesante para rescatar que impli

(143) MATTESSICH, Richard "Methodological preconditions and problems of a general theory of accounting" (en The Accounting Review, julio 1972, pags. 469 a 487) pag. 473.

ca una concepción avanzada dentro de la práctica actual.

La personalización no existe exclusivamente como una forma de abordar la disciplina en la iniciación profesional, sino también como una forma de evaluar el desarrollo de la gestión. Modernamente nos resistimos a afirmar que una cuenta "recibe" un valor determinado, pero la evolución monetaria de dicha cuenta expresa indiscutiblemente la actividad de un responsable de la gestión. Este aspecto, el de la contabilidad por áreas de responsabilidad puede ser considerado como una derivación indirecta de la personalización de las cuentas. Fue tal vez más profundizado por Cerboni, (144) como se expresará más adelante y ha sido sin duda alguna objeto de planteos más racionales modernamente. Sin embargo, no es difícil entrever en ciertos aspectos de las formulaciones más primitivas de la doctrina contable el fermento de esta concepción.

Cuando se analizan las contribuciones de Giuseppe Cerboni, inmediatamente surge la observación de que su doctrina, la logismología resultó ovacionada en un congreso científico: el XI Congreso de Científicos Italianos, realizado en Roma en 1873. Cerboni se proponía entonces fundamentar una nueva Contabilidad de nivel científico, aunque en alguna medida basada en la Contabilidad tradicional por partida doble. Incurriría en un exceso que le señalaría posteriormente Besta, al pretender referirse a la Contabilidad como Ciencia de la Administración Económica, pero no puede ignorarse el salto cualitativo que esta concepción implica ya que se pasa de una mera técnica, tal vez con ciertos elementos de racionalización a lo que podría denominarse una tecnología, que reúne a la técnica primitiva con una reflexión de orden superior.

Cerboni parte de la idea de expresar las relaciones

(144) NOTA: Ver al respecto punto 2.2. del presente trabajo.

del propietario con la materia administrable y crea sus cuentas y fundamentalmente su método de registraci3n con dicho fin.

No existe ya ficci3n de personalizaci3n, sino aut3ntica creencia en ese mecanismo para expresar relaciones reales; es la teor3a que ampara a la pr3ctica y que da origen a una tecnolog3a, como ya se ha expresado.

Puede admitirse que en la visi3n de entonces, la logismolog3a pretendiera que la Contabilidad constituya una ciencia, ya que no exist3an v3as alternativas para afirmar la seriedad de la nueva propuesta. No habr3a podido obtenerse un acatamiento tan generalizado a las ideas de Cerboni, sino reafirmando la entidad cient3fica de esta interpretaci3n de nuestra disciplina. Estas consideraciones no tienen obviamente un valor presente.

Sin embargo, Cerboni no solamente dise1n3 un modelo adecuado a su idea de las cuentas y su funci3n en Contabilidad, sino que adem3s avanz3 en su concepci3n cientificista al pretender el establecimiento de leyes. Se trataba de leyes que no merecen, como ya se ha expresado, modernamente el nombre de tales ya que a su alto nivel de generalidad, casi tautol3gico, unen otras caracter3sticas negativas. Por ejemplo, fueron inducidas de la simple observaci3n del comportamiento de los entes, lo cual en s3 es correcto, pero no se efectuaron deducciones a partir de las mismas que generaran consecuencias de car3cter observacional, que pudieran servir para describir la evoluci3n futura de los entes a que se refieren.

No obstante, se reitera, es positiva la b3squeda de leyes como elemento que permite trascender los aspectos meramente representacionales y consiguientemente utilitarios, para ingresar en el campo de una reflexi3n de mayor entidad epistemol3gica.

Similar opini3n merece la incorporaci3n de los axi3

mas, Modernamente los axiomas operan como términos primitivos de una deducción formal. Tal vez hubieran sido más útiles si se los hubiera utilizado para deducir las consecuencias observacionales de enunciados nomológicos. Sin embargo, se aplicaron a solucionar problemas de la registración logismográfica. Cerboni pone en forma de deducción lógica los procedimientos necesarios para registrar las relaciones entre los elementos que intervienen en la gestión (el propietario, los agentes, los consignatarios y los corresponsales).

En realidad, Cerboni no contó con un desarrollo de la Epistemología como ciencia que le permitiera conocer exactamente el concepto lógico subyacente al término "axioma", pero su concepción es sumamente avanzada. Modernamente, en Contabili no puede hablarse, como se señalará más adelante, de una distinción estricta, institucionalizada entre términos no definidos o primitivos, que la Contabilidad tomó de otra ciencia y términos definidos por la actividad teórica en función de procedimientos propios.

La idea de técnica, entonces, se ve superada, porque no puede hablarse de una norma o regla impuesta para lograr un efecto deseado, como en el caso de Pacioli, sino de un procedimiento resultante de un recurso lógico superior: la deducción. No obstante, este recurso no tuvo la proyección deseada en el futuro.

Los aportes que sí resultan significativos y ameritan su inclusión en una síntesis son:

- a) La concepción de la logismología tendiente a separar el ente propietario de los agentes, consignatarios y corresponsales. Ella lleva implícita la división de responsabilidades. Adicionalmente, por vía de la distinción entre contabilidad financiera y patrimonial se hace efectivo el control de cumplimiento de las obligaciones por parte de los distintos entes que

intervienen en la gestión.

La Contabilidad por áreas de responsabilidad se ve prefigurada en este procedimiento.

- b) La idea de la Contabilidad ligada a la Administración. Carboni llegó incluso más allá de una integración de ambas disciplinas, y propuso a la Contabilidad como abarcadora de la Administración (si bien este error por exceso le fue señalado por Besta)

En cuanto concierne a Fabio Besta y el controlismo, debe extractarse de su controversia con Carboni el tema del concepto de Contabilidad.

Son interesantes sus observaciones restringiendo el alcance de nuestra disciplina e ilustrando la conveniencia de que su rol fuera el de hacer efectiva una teoría del control; elemento éste último que aparece en autores modernos, aún dentro de los que han sido denominados en este trabajo neoempiristas.

En este último aspecto cabe destacar el paralelismo existente entre sus conclusiones respecto de las operaciones características de los entes económicos y las que Carboni expresara en su oportunidad al exponer la ley de similaridad.

Sus opiniones respecto del carácter científico de la Contabilidad merecen reparos, fundamentalmente porque la circunstancia de que una disciplina se estudie durante largo tiempo o que sus practicantes hayan realizado numerosos aportes doctrinarios en el curso de la historia no garantiza su automática conversión en una ciencia. La idea del abandono del período del arte empírico puede ser aceptada con entusiasmo, pero ello sólo implica alejarse del estadio técnico. Se hace indispensable una teoría que guíe la práctica. La teoría de la administración hacendal según Carboni o la teoría del control, según Besta; pero si la Contabilidad es ciencia debe existir una búsqueda de la verdad en algún dominio. Si se acepta a la teoría del control

como objeto de la Contabilidad, no se evidencia en qué medida el control pueda constituir de por sí un elemento susceptible de generar descubrimientos o conocimientos a los que pueda aña dirse válidamente el adjetivo "verdadero". En cambio hay una idea instrumentalista en el control, se lo busca para obtener algo y no por el control en sí.

Mucho más positivos son los aportes de Besta concernientes al estudio del valor, pero no puede negarse que si se centran en la ciencia económica las explicaciones concernientes al fenómeno del valor y sus inevitables consecuencias sobre el proceso de determinación de la riqueza presente, actividad esencial de la disciplina, ésta se aproxima peligrosamente a la ciencia económica.

El término "peligrosamente" se explica porque con la aceptación de esta relación de interdependencia entre ambas disciplinas no puede evitarse el riesgo de que la Contabilidad se convierta directamente en una tecnología, es decir, cabe repetirlo, compatible con una ciencia coetánea (la economía) y orientada a obtener un resultado útil.

De tal manera, obviamente, la Contabilidad no sería ciencia, puesto que dos serían sus núcleos de condensación, para utilizar la terminología de Carboni: La teoría del control como objeto principal de la disciplina, que la acerca más a la Administración, puesto que el control es una de las fases del proceso administrativo y la teoría de la valuación de la riqueza, más cercana a la Economía.

Es decir que en este esquema, la autonomía de la Contabilidad resultaría más de la autonomía de la comunidad profesional contable, más que del carácter científico de la Contabilidad.

El aporte de la corriente que he denominado neoempirismo, resumido en una visión retrospectiva, se centra en dos

aspectos: la revitalización de la importancia de la profesión contable, al par que de la Contabilidad en sí misma como técnica por un lado y la incorporación del concepto de principio contable generalmente aceptado como elemento de carácter nomológico en nuestra disciplina.

Como ya se ha expresado, existe una localización geográfica de preferencia de esta corriente en los países anglosajones. Ello es también consecuente con la característica de practicidad que a nuestro criterio ha adoptado en ellos nuestra disciplina.

Puede mencionarse a simple título de ejemplo, que no parece muy corriente en dicha área identificar a profesionales de la Contabilidad como expositores en materia de su competencia en un congreso científico, como fue el caso de Carboni en Italia.

Como ya se ha expresado, a fines del siglo XIX y comienzos del XX en el área anglosajona, la Contabilidad era manifiestamente una técnica que registraba la evolución económica de los entes pero sin ocuparse de buscar justificaciones científicas a su accionar. Se mantenía dentro de los criterios establecidos por Pacioli, o, para ser más precisos, por sus seguidores ingleses, en particular Hugh Oldcastle, si bien perfeccionados por el progreso tecnológico que implicó cambios de forma pero no de fondo. En este contexto es un punto a considerar el éxito alcanzado por la profesión que obligó a los poderes públicos a focalizar su atención sobre la Contabilidad, que comenzó a ser visualizada como un servicio esencial para el ordenamiento general de la actividad económica. Por ello los Códigos de Comercio e institutos jurídicos similares establecieron pautas para el desarrollo de la actividad contable. Esto incide necesariamente sobre el desarrollo de la teoría contable y es un logro de las corrientes neoempiristas, no porque antes no existiera regulación (ya se ha mencionado que sí la había) sino porque se pasa

de una regulación específica y casi corporativa a otra de orden general.

Dentro de este marco interesa determinar cómo se ubica el contable profesional. Este se ve en una situación intermedia entre el ejercicio de una técnica y de un arte. Difícilmente los practicantes de aquella época se identificaran como técnicos, pero fundamentalmente porque se consideraban miembros de una profesión liberal que los ligaba más al trabajo intelectual que al físico o manual, que son evocados por el término "técnica". En cambio muchos de ellos habrían aceptado ser considerados practicantes de un arte "sui generis" y es ése término el que persiste en la definición que en 1941 diera la Asociación Norteamericana de Contabilidad, que, se recuerda, decía: "arte de registrar, clasificar y resumir..." (el subrayado es mío) En estos casos la Contabilidad es visualizada como un servicio que el contable brindaba al público basado en su habilidad para aplicar un "mecanismo técnico" según la exacta expresión de Paton. Sin embargo, y es aquí donde surge el segundo gran aporte del neoempirismo, la emergencia de la crisis económica trastoca esta situación por cuanto ya la confianza personal en el contable resulta insuficiente. La solución buscada fue reformular las "reglas del arte" de manera directa, observando la realidad económica y extractando nuevas guías de acción para el contable, que tuvieran como característica fundamental el ser de aceptación generalizada.

Estos principios, cabe reiterarlo, nacen de una observación atenta del contexto económico y en particular de:

- a) Las prácticas mercantiles y las necesidades de información.
- b) La legislación comercial y en particular societaria en tanto expresión de las orientaciones que la comunidad en su conjunto quieren imprimir a la actividad contable.
- c) Los criterios de los practicantes de la disciplina, aspecto

éste último de gran interés para Kuhn.

Si se analizara en particular la importancia de esta contribución, podría efectuarse una comparación con la forma en que se genera ciencia en otras disciplinas y podrían observarse ciertas similitudes: existe observación de la naturaleza, o lo que es lo mismo, del universo de interés de la disciplina; existe también una tendencia a la búsqueda de principios más generales a partir de los datos observacionales, el método más empleado no es tanto el deductivo, como lo intentó Cerboni, sino el hipotético deductivo, es decir que se formulan hipótesis a partir de los datos de la realidad y que tienen un alto grado de generalidad, por lo que deben deducirse de ellas las consecuencias fácticas, para que luego éstas resulten contrastadas con la realidad.

En este aspecto Mattessich señala que la Contabilidad debería tomar en cuenta el modelo de otras ciencias en cuanto a la realización de una investigación taxonómica que permitiera definir términos primitivos (tomados de otras ciencias y propios, generados por la propia disciplina). También es necesario distinguir entre conceptos no interpretados o generales y conceptos interpretados en función de reglas de interpretación que permiten establecer una relación entre un fenómeno determinado y el término que lo representa. (145)

En el caso de los principios contables no se formulan hipótesis, sino que se dan normas, en principio de carácter general, que expresan el marco de referencia de la disciplina, (tal es el caso de los principios de ente, empresa en marca, expresión en unidades monetarias y devengamiento) pero al ser estos principios de carácter general, no se adaptan a problemas concretos con absoluta facilidad, lo que hizo necesario dar nor

(145) MATTESSICH, op. cit. p. 471 y 472.

mas aún más específicas para casos puntuales. Así, por ejemplo, puede aceptarse que las normas sobre exposición de políticas contables y origen y aplicación de fondos operacionalizan el principio más general de exposición. En el caso de otros principios contables esa derivación no es tan clara, por ejemplo el caso de consolidación de estados contables de empresas de un mismo grupo económico. En tal caso el proceso de deducción no está formalizado.

Resta, sin embargo preguntarse si estos principios pueden ser asimilados a procedimientos técnicos. Para responder a esta pregunta, es necesario remitirse al comentario que se realizó al analizar el neoempirismo como escuela, respecto de la emergencia de un proceso de crisis, cuyo factor desencadenante habría sido el proceso inflacionario y su combinación con la aplicación a ultranza de algunos principios contables como el de valuación al costo y objetividad. De ello resultaba la imposibilidad de lograr adecuación entre los valores registrados y el concepto de realidad económica.

En otros términos, la realidad económica sugeriría lo inadecuado de la cuantificación del patrimonio a valores heterogéneos y su influencia negativa sobre la información del resultado del período.

Pero ocurre, y es necesario destacarlo, que el cuerpo de principios contables aborda el problema en pronunciamientos que resultan de mecanismos similares a los que generaron los principios aplicados incorrectamente que provocaron la crisis. Esto último implica la existencia de una teoría que orienta a la técnica con suficiente poder de explicación de la anomalía, lo cual es característico de una tecnología: es decir, un cuerpo de conocimientos y no meramente un procedimiento técnico.

En cuanto concierne al aporte que para la generación o identificación de un paradigma, podrían resultar de los

pronunciamentos de organismos internacionales, puede afirmarse que el mismo consiste precisamente en su posibilidad de unificar las normas que guían la disciplina.

No obstante, éste último concepto debe analizarse cuidadosamente. En general, puede afirmarse que existen dos formas básicas de unificación:

Una forma es por vía de la influencia de los entes económicos que han aceptado determinado conjunto de normas contables nacionales.

Dichos entes inciden sobre otros de menor o similar importancia y producen un fenómeno de extensión de dichos principios y normas simplemente para uniformar el lenguaje con que se desarrollará la comunicación económica.

La generalización de los principios vigentes en EE. UU. y Gran Bretaña se logró en muy gran medida por ésta vía. Dicho de otra forma, estos principios se extendieron porque los aplicaban empresas de dimensión internacional, económicamente poderosas, cuyas casas matrices se hallaban en dichos países y tenían la posibilidad de imponerlos a sus filiales. Estas a su vez los extendían al propender a que los profesionales locales los aplicaran. No de otra forma se explica, por ejemplo que en nuestros países la enunciación original de los principios de contabilidad generalmente aceptados realizada en la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad de Mar del Plata en 1965, prácticamente no difiriera de la que muchos años atrás se realizara en los EE.UU.

Otra forma de unificación similar a la primera consiste en la influencia de los organismos profesionales de determinados países sobre los organismos profesionales internacionales encargados de generar normas. En tal caso resulta obvio que a mayor grado de influencia de los entes económicos originarios o preponderantes en una determinada zona geográfica, mayor es la

que tienen sus organismos profesionales sobre los internacionales y ello es absolutamente lógico para éste tipo de normas de carácter esencialmente práctico y cuya pauta de validez está dada por su aceptación general entre los practicantes.

Esto último resulta patente si se comparan los pronunciamientos internacionales con las normas de los países anglosajones.

Las similitudes son evidentes en:

- a) La mecánica de generación. En ambos casos resultan de una opinión generalmente aceptada por los profesionales practicantes de una disciplina dada si bien en el caso de los principios norteamericanos hay una reflexión más adecuada sobre el entorno económico y una distinción de jerarquías entre criterios básicos como ente y moneda de cuenta y principios específicos.
- b) El producto final: Se trata de normas para hacer frente a problemas concretos y específicos. Esto deriva en que por el procedimiento aplicado para obtenerlos o bien los principios se tornan muy generales o bien debe incrementarse su número más allá de lo aconsejable para cubrir todos los problemas posibles.
- c) La temática específica de los principios V.Gr. exposición de políticas contables, ítems inusuales y correspondientes a períodos anteriores, estados consolidados, contingencias, origen y aplicación de fondos, impuesto a la renta, gastos de investigación y desarrollo. Todos ellos fueron de tratamiento similar en EE.UU. y Gran Bretaña. Si bien en estos casos el nivel de detalle era mayor y ello es explicable por cuanto dichos pronunciamientos implican el nivel mínimo de coincidencias necesario para emitir una norma de carácter internacional.

Puede entonces hablarse de este conjunto de normas interna-

cionales como de la expresión del paradigma actual en un nivel absolutamente operativo.

4.2. El paradigma técnico de ayer: la Contabilidad como una tecnificación de la teneduría de libros primitiva: una técnica del siglo XX.

Si se tiene presentes los elementos que se han rescatado de los distintos aportes a nuestra disciplina, no resulta difícil concebir a la Contabilidad como una tecnificación de la teneduría de libros primitiva. Basta para ello reflexionar respecto de las escasas diferencias con que se maneja la técnica contable respecto de la propuesta inicial de Pacioli. Estas características pueden resumirse básicamente en dos puntos:

- 1) La bilateralidad de relaciones que la Contabilidad sigue respetando al presentar los hechos económicos en términos de debe y haber, de flujos de entrada y salida de bienes. La Contabilidad continúa exponiendo un fenómeno de transacción o intercambio que lleva ínsita la oposición de intereses entre los protagonistas y que se entiende a todas las operaciones. Esta característica se mantiene incommovible.
- 2) La ausencia de leyes establecidas o aceptadas ya sea porque la Contabilidad no ha podido apartarse del mecanismo consensual que ha sido una de las características del neoempirismo, o bien porque el mecanismo de génesis de las leyes que han intentado los defensores del paradigma doctrinario como Cerboni, no han contado con general aceptación porque, como ya se ha expresado, han relevado sólo aspectos parciales y carecen de capacidad predictiva. El elemento cuasi-legal de la disciplina (siempre entendiendo "legal" como propio de una ley científica) está constituido por los principios que son, como ya se ha expresado, un factor que apuntala la concepción exclusivamente técnica de la misma.

En realidad, puede afirmarse que la práctica contable actual es vivida por sus protagonistas como una técnica. Dicha técnica se vale actualmente de los medios modernos de procesamiento de datos para reactualizar la igualdad contable básica.

El procedimiento contable podría en tales casos ser susceptible de ser introducido en un programa de computación que, partiendo del registro inicial de una operación mercantil o de un proceso de producción, produjera la salida del sistema, es decir el estado contable.

Sin embargo existen dificultades con dicho proceso de formalización que se fincan en la atribución del valor a los bienes para su ingreso o su egreso al patrimonio

La Contabilidad realiza su tarea de atribución de valores tomando como referencia la realidad económica. Ello ha sido así desde la más remota antigüedad, en tiempos en que la realidad económica de una transacción dependía de las constancias documentales.

Es decir que se plantea como una disciplina dependiente de un criterio de verdad proporcionado por la realidad económica. En la actividad del contable interviene un juicio que, si bien puede ser considerado como subjetivo, se basa en pautas objetivas que provee la Economía. La realidad económica de una transacción, que será registrada por nuestra disciplina, hace referencia a la modificación que se produce en las relaciones económicas en el ámbito en que dicha transacción se realiza.

Dentro de una concepción aún tradicional del esquema de procesamiento de la información contable, los P.C.G.A. cumplirían el rol de proporcionar las pautas para que el producto final, los estados contables, reflejen dichas modificaciones.

Sin embargo, ya se han referido al tratar el tema del neoempirismo los graves cuestionamientos que dichos principios sufren justamente porque los conceptos que ellos expresan,

que normalmente deberían operacionalizar el principio de realidad económica no cumplen con su función.

El encuadre del término "tecnificación" es entonces dudoso, en la medida en que en una primera instancia parecería referirse exclusivamente a la apoyatura técnica para la obtención de un producto que no ha variado fundamentalmente con el decurso del tiempo y puesto que desde el comienzo de la Contabilidad se ha tratado de realizar un registro cronológico de las operaciones del ente y de resumirlas periódicamente aunque éste último simplemente como un medio de facilitar la medición de la gestión, la tecnificación tendría entonces a obtener rapidez en el procesamiento de la información, a responder a un entorno más complejo como el de la sociedad post-industrial, ampliando la capacidad informativa del producto final de la Contabilidad (que como ya se ha expresado son los estados contables), adaptando las clasificaciones tradicionales o reexpresando las cifras en valores de poder adquisitivo homogéneo, si lo que se desea es solucionar la anomalía señalada respecto de la imposibilidad en que a veces se hallan los estados contables de expresar la realidad económica.

Es en este caso un objetivo sumamente válido para una técnica que no se plantea ninguna trascendencia científica.

4.3. La visión científica: ¿Es factible postular a la Contabilidad como una ciencia de la información económica?

Como elemento completamente opuesto a esta concepción de nuestra disciplina como técnica surge la postulación de la misma como ciencia. Ello deriva más que nada de la necesidad de prestigiar a la disciplina por un lado y por otro de la constatación del progreso que el método científico ha aportado a la comunidad en general y al conocimiento de la realidad o de un aspecto determinado de la misma. El "status" científico sería

en este último caso un factor de progreso por la obligación que generaría en los practicantes de actuar con arreglo a determinadas pautas intelectuales, de investigación etc.

No obstante, parecería evidenciarse que la realidad de la práctica contable incide fuertemente contra este género de reflexiones y desalienta las postulaciones científicas. La ciencia busca el conocimiento de la verdad en un dominio determinado sin aplicaciones utilitarias inmediatas. Estas últimas pertenecen al dominio de la tecnología más que al de la ciencia.

Sin embargo, podría llegar a pensarse que existe una ciencia aplicada, siguiendo en este caso el criterio de Besta, y una ciencia pura. La Contabilidad sería en este caso un ejemplo cabal de ciencia aplicada. En tal caso debería analizarse la actividad de los practicantes y desentrañar su objeto. Resulta evidente que dicha actividad consiste fundamentalmente en exponer una información, que es de naturaleza económica y se refiere al patrimonio jurídico de los entes. Por ello si nuestra disciplina aspirara a ser ciencia, de acuerdo con esta concepción sería una ciencia de la información económica de los entes individuales.

Sin embargo, existen varias razones para oponerse a esta postulación. En principio, los contables no han denotado esta aspiración a la trascendencia epistemológica. Ello se evidencia simplemente en la definición que hacen de la disciplina, aún a niveles de alta jerarquía académica como profesional.

Ya dentro de la metodología kuhniana, esta ausencia de madurez epistemológica se hace aún más notable. Como aspectos más destacables se pueden relevar:

- a) Una ausencia de generalizaciones simbólicas que interesen o lleguen a expresar leyes abarcativas, los principios no constituyen leyes en el sentido científico de la palabra, no só-

lo porque no expresan regularidades del universo externo sino porque se basan fundamentalmente en el consenso.

- b) Ausencia de modelos que constituyan representaciones adecuadas de la realidad. El balance general, tal como se le conoce actualmente, no constituye una respuesta suficiente a los requerimientos de información de los distintos entes, en parte porque dichos requerimientos aún no han sido definidos en forma explícita. El mantenimiento de los estados contables tradicionales, con muy ligeras variantes, ha originado una gran variedad de prácticas alternativas, que incluyen la emisión de informes resumidos y de distinta periodicidad, estados preparados sobre el criterio de lo percibido, por oposición al principio de contabilidad generalmente aceptado de lo devengado, informes que incluyen descripciones más detalladas sobre la composición de determinados rubros en unidades o en valores monetarios más cercanos a los de mercado etc.

Finalmente y como carencia de mayor entidad hay una ausencia de definiciones sobre valores compartidos entre los practicantes de la Contabilidad que se refieran más explícitamente al concepto de la naturaleza de la información contable, no tanto a sus cualidades, que han sido extensamente tratadas, sino sobre el contenido, es decir qué es lo que se pretende informar, si la riqueza actual de los entes, si la realidad económica de los mismos, si los resultados de una gestión o si los valores que permitan establecer un control sobre las operaciones realizadas por la unidad económica.

Estos elementos negativos configuran obstáculos serios para que una disciplina pueda denominarse ciencia, pero aún resta mencionar otro de gran entidad y es el de la exclusividad del objeto, ya que si bien es cierto que la Contabilidad brinda información económica sobre los entes, existen otras ciencias, por ej. la Estadística o la Economía que también son suscepti-

bles de incluir ese objeto como propio. En tal caso se trataría de dos ciencias con un mismo objeto y no surgiría de la definición el carácter distintivo de nuestra disciplina. Resulta obvio aclarar que ella obtiene y expone esta información con mecanismos y utilizando un lenguaje que le son absolutamente propios y muy diferenciados de los de las ciencias que se han mencionado, pero esto no surge de esa definición de la Contabilidad, que adolece por lo tanto de una grave imprecisión.

4.4. Una alternativa: La Contabilidad como integrante del sistema de información del ente: el paradigma tecnológico actual, sus componentes:

Habiéndose entonces descartado la posibilidad de aceptar la postulación de la Contabilidad como ciencia en este estadio de su desarrollo, básicamente porque posee un paradigma que no es científico, puede examinarse la posibilidad de referirse a ella como tecnología, lo cual se ha aceptado en gran medida al efectuar una síntesis de los aportes de las distintas corrientes doctrinarias.

Cabe recordar al respecto lo mencionado por Mario Bunge en su libro "Epistemología" según el cual un cuerpo de conocimientos es una tecnología si y solamente si: (146)

- a) Es compatible con la ciencia coetánea y controlable por el método científico.
- b) Se la emplea para controlar, transformar o crear cosas, o procesos naturales y sociales.

La condición a) plantea la necesidad de la existencia de una ciencia con la cual se establezcan relaciones de com

(146) BUNGE, Mario "Epistemología" -Ciencia de la ciencia" Ariel Barcelona, 1980 p. 206.

patibilidad y no existen en apariencia otras ciencias que las ciencias de la Administración y la Economía que puedan reivindicar dicho carácter en relación con nuestra disciplina.

Sin embargo no aparece como evidente que las ciencias de la Administración hayan llegado a un grado de desarrollo compatible con esta función. Es decir que la Contabilidad no podría obtener solamente de la Administración una serie de principios abarcativos que guiaran su acción en la medida en que, si bien cumpliría con las condiciones indicadas en b) pues tanto los neoempiristas con su idea de la Contabilidad orientada a facilitar la toma de decisiones como los defensores del paradigma tradicional, como Besta, con su concepción de la Contabilidad como teoría del control, están proveyendo herramientas para el proceso administrativo, no cumpliría con la condición a) por cuanto existe en nuestra materia, un proceso previo, que, cabe reiterarlo, consiste en la atribución de valores monetarios a los elementos constitutivos del patrimonio y que no está guiado por la Administración.

En cuanto a la posibilidad de que sea la Economía la ciencia que orienta a la tecnología contable debe registrarse como elemento favorable a dicha propuesta que la información que se expone es de naturaleza económica y que su principio rector debe ser la realidad económica subyacente a las transacciones. Pero en ello se agotan las coincidencias con la Economía. Existen diferencias de lenguaje, el lenguaje de la Contabilidad es propio y expresa la realidad económica en términos de activos, pasivos y patrimonio neto. Estos términos más parecen vincularse con el Derecho que con la ciencia económica. Aún en los momentos en que el acercamiento entre ambos temas de estudio es más estrecho, que es el caso de la Contabilidad Pública, el ente estatal o público es examinado con criterios contables y las operaciones se exponen con patrones propios que implican a elementos del proceso administrativo más íntimamente vinculados al control y tam-

bién a elementos de carácter jurídico. A modo de ejemplo puede agregarse que el concepto usual de costo en Economía, el criterio del costo de oportunidad, no se aplica al esquema contable, que ha preferido criterios más objetivos como el del costo histórico o el ajustado por inflación.

Es así que no podría hablarse de una ciencia en particular que pueda ser señalada como la única con la que la Contabilidad es compatible, pero sí puede aceptarse que son varias por ej. la Administración, la Economía, el Derecho y la Matemática.

4.4.1. El dato y el proceso: Naturaleza de la información a procesar por la Contabilidad y la lógica presupuesta del sistema contable como guía de las operaciones a ser realizadas.

Aceptado provisionalmente el carácter de tecnología de la disciplina contable, no es factible substraerse a la obligación de analizar su actividad y en dicho análisis se advierte que efectivamente ella brinda, como se ha expresado, información sobre el patrimonio del ente y su evolución. La utilidad que ello implica para la empresa lleva forzosamente a plantear que nuestra disciplina integra con un rol preponderante el sistema de información de cada ente y como todo sistema de información, ingresa datos para procesarlos y obtener información relevante.

El dato que procesa la Contabilidad consiste en una operación de carácter económico que tiene por objetivo, al menos inicialmente la modificación cuantitativa o simplemente cualitativa del patrimonio de un ente determinado, es decir que en el principio de las operaciones se toma razón de las relaciones de propiedad y se establece una relación de identidad entre el ente y los elementos que componen su patrimonio por vía de

la agrupación por similitud y la atribución del valor.

En cuanto al procesamiento de la información, la Contabilidad centra su interés en dos tipos de procesos:

- 1) El proceso de registración del intercambio, que es donde más se relaciona con una técnica. Las operaciones dejan evidencia tangible de su realización que el contable se limita a exponer.

En este proceso no ingresan los factores subjetivos propios del concepto del operador contable.

- 2) El proceso de determinación del resultado, este proceso no es independiente del anterior, el resultado surge de una medición del patrimonio en dos momentos distintos y consecuentemente deriva de las operaciones registradas anteriormente. Sin embargo, en este caso pueden ingresar factores subjetivos en la interpretación de las pautas para la medición del patrimonio que deberían estar dadas por los principios contables.

La Contabilidad aplica al procesamiento de los datos una lógica particular, consistente en la agrupación en cuentas de los elementos del patrimonio por similitud según su naturaleza y la atribución de un valor a dichos elementos según pautas en las que corresponde fijar un orden de prelación:

En primer lugar se ubica el denominado principio de la realidad económica, que podría ser considerado como un criterio de verdad en el lenguaje aristotélico, o un valor en el sentido kuhniano y que en la Contabilidad está constituido por una adecuación

- a) Para los bienes patrimoniales, de los valores monetarios al valor de riqueza que representan los bienes en cuestión. Dicha adecuación se expresa con un concepto denominado de razo nabilidad de la valuación. La razonabilidad implica un crite

rio de aceptación de los valores contables que no debe entenderse necesariamente como una equivalencia matemática entre los valores registrados y el valor de mercado sino más bien como un intervalo de confianza de la valuación o la amplitud de una magnitud continua que incluye al valor de mercado como límite superior, pero que no se identifica necesariamente con él.

- b) Para los resultados del período, del resultado registrado con el que surge de la diferencia de los patrimonios entre el comienzo y el fin del ejercicio medidos de acuerdo con los criterios expresados en a).

En segundo lugar se encuentra un principio que podría denominarse de objetividad y que se expresa con la importancia que nuestra disciplina atribuye a las transacciones efectivamente realizadas y que tienen un valor determinado o determinable, documentado y con mínimo grado de error.

Las modificaciones tanto cuantitativas como cualitativas del patrimonial tienen un carácter objetivo, entendido éste, se reitera, como que quedan registradas en un documento que expresa la transacción tales como facturas, recibos, escrituras, nóminas de salarios, partes de producción etc. Estos documentos constituyen el elemento orientador de la actividad de atribución del valor en forma mecánica o continua, es decir que en tales circunstancias no se aplica el principio de realidad económica como una valoración personal del contable, sino que la realidad económica se halla expresada por la evidencia documental.

En cambio sí es probable que, por distintas circunstancias las operaciones registradas aplicando este criterio, que son la gran mayoría, evidencien discrepancias en el mediano plazo con el criterio de realidad económica, situación ésta que se ha tratado de corregir de distintas maneras (ajustes a valores

corregidos por inflación o de mercado, como ya se ha mencionado).

No obstante cabe reiterar que el denominado principio de objetividad es de aplicación continua, en tanto que el de realidad económica se efectiviza solamente en ocasión de resumir los datos para preparar los estados periódicos, es decir que en el proceso continuo priva el criterio de objetividad.

En tercer lugar se hallan los principios y normas contables, en particular aquellos que se refieren a situaciones concretas y definidas y que han sido expuestos al tratar el neoempirismo y las normas internacionales.

El procesamiento de la información en su aspecto continuo se realiza de la siguiente forma:

La Contabilidad toma el dato, es decir la modificación de los elementos constituyentes del patrimonio y lo expresa mediante un lenguaje que le es particular y que consiste en la realización de operaciones de sumatoria de valores, según cuales sean los elementos del patrimonio vinculados con la transacción y que siempre se consideran de a pares, dado que toda modificación supone un agente activo y pasivo de la misma.

La sumatoria se efectúa mediante una operación que consta de dos etapas: la primera consiste en la identificación del rubro o cuenta afectada por la modificación, la segunda efectiviza la sumatoria (el término sumatoria tiene por significado "adición" o "sustracción" de acuerdo al signo o naturaleza de la modificación operada), adicionándose el valor monetario de la operación al saldo o conjunto de valores monetarios previamente acumulados en dicha cuenta (o sustrayéndose si fuera del caso).

El movimiento de sumatoria no se expresa mediante dicho término, sino mediante un lenguaje especial, que incluye las palabras débito y crédito, que no indican de por sí el ca-

rácter de la operación, sino que necesitan ser decodificados mediante, entre otros datos, el saldo normal de cada cuenta, que expresa su posición en una expresión algebraica que en un momento fue identificada como la generalización simbólica básica de la Contabilidad: Activo - Pasivo = Patrimonio Neto.

El contable normalmente se expresa en un lenguaje particular que interrelaciona términos tales como cuentas, saldos, movimientos de débito y crédito, etc. y cabe destacar que, dentro de la estructura de cada cuenta existe por supuesto una dualidad de movimientos deudores y acreedores que pueden eventualmente haber sido adicionados o sustraídos al saldo inicial de la misma, si lo hubiera, para determinar el saldo actual.

Existen asimismo reglas que sirven para efectuar estas operaciones que constituyen la mecánica de la registración, la técnica anexa a la actividad contable con la que a menudo se confunde a la Contabilidad. Todos estos mecanismos son conocidos y pueden parecer obvios para los contables, pero lo que interesa es la posibilidad de racionalizarlos para que expresen un paradigma de una ciencia, o, como en este caso de una tecnología.

4.4.2. El producto: el lenguaje y los modelos contables, los estados contables, su utilidad para la toma de decisiones y la predicción.

El producto del proceso que se ha descrito, son los modos de expresión de la información contable y que se identifican con los denominados estados contables, que pueden ser considerados como modelos en el sentido kuhniano, en la medida en que implican una representación de la realidad de la gestión en la empresa en los aspectos fundamentales que interesan para el universo contable: la medición de la cuantía del patrimonio por un lado y la medición de su evolución por la otra.

El patrimonio se mide reproduciendo la igualdad fundamental contable, en cuanto a la separación entre los proveedores de fondos en el pasivo y el patrimonio neto y la utilización de los mismos en la gestión de la empresa en el activo.

La información económica concerniente a los resultados se puede medir en los estados que resumen la evolución del patrimonio neto o de algunos de sus componentes en particular, pero existe una aceptación generalizada sobre la conveniencia de preparar otro tipo de estados que resumen los flujos de ingresos y egresos al patrimonio, cuales son los llamados estados de resultados o cuentas de pérdidas y ganancias.

Existe además interés por explicar detalladamente el proceso de provisión y aplicación de fondos netos, es decir las actividades de financiación e inversión, lo que se consigue con el estado denominado de origen y aplicación de fondos, sobre el cual ya se ha efectuado un análisis.

El objetivo fundamental del producto de la información contable es, no solamente la presentación de una situación presente o instantánea, que estaría presente en el balance general o de una evolución histórica de los estados de resultados, de resultados acumulados o de evolución del patrimonio neto, sino que esa misma información económica sirve a los fines de la predicción de una información futura. La Contabilidad proporciona la base para efectuar, a partir de la situación presente un cuadro que permita el conocimiento de los valores asignables a elementos similares en el futuro. La realización de este cálculo implica la aplicación de procedimientos de registración a magnitudes probables, que resultan de previsiones sobre las operaciones del ente económico y de la situación del contexto que sirve de marco a la actividad contable. Este proceso de predicción, que puede ser aplicado más fácilmente a entes económicos de gran magnitud, admite el uso de instrumentos lógico-mate

máticos de distinto grado de complejidad, según la precisión requerida para la medición y la inestabilidad de las variables a ser tenida en cuenta y se expresa en los presupuestos económicos y financieros y en los estados contables proyectados y su desarrollo tiene como objetivo fundamental el guiar o facilitar el proceso de toma de decisiones en el ámbito de la empresa.

Esta síntesis y lo expuesto en relación a los intentos de unificación de normas permiten delinear un paradigma de una tecnología, resta, sin embargo determinar si esta tecnología, que constituye la Contabilidad puede ser considerada una ciencia en proyecto y cuáles serían las actitudes de los doctrinarios que, de acuerdo con el modelo de ciencia madura que propone Kuhn ayudarían a la Contabilidad a acercarse a la madurez epistemológica.

Tal es el tema del punto siguiente.

5. CONCLUSION GENERAL. LA MADUREZ EPISTEMOLOGICA DE LA CONTABILIDAD EN LA VISION DE KUHN . FACTIBILIDAD DE SU OBTENCION.

5.1. Breve reflexión sobre aspectos metodológicos de este trabajo y su relación con la madurez epistemológica de la Contabilidad. Aceptación del paradigma tecnológico como realidad actual de nuestra disciplina.

Resulta conveniente antes de emitir una propuesta definitiva respecto de las posibilidades de afianzamiento del paradigma vigente, realizar una recapitulación de lo ya realizado en este trabajo, en particular en el aspecto metodológico.

En particular debido al especial énfasis con que en el punto anterior se ha analizado el aspecto epistemológico de la Contabilidad, de forma tal que en él se podría llegar a ver la intención de reavivar la antigua polémica "Contabilidad: ¿ciencia, arte o técnica?", que no figuraba dentro de los objetivos iniciales que se habían propuesto, por lo menos con un carácter tan específico y destacado.

En efecto, si se analizan los objetivos mencionados en la introducción se recuerda que ellos consistían:

- a) En la eventual determinación de un paradigma científico para la Contabilidad, alternativa que se rechazó desde un comienzo del análisis, en conocimiento de que el estadio actual de nuestra disciplina no brindaba elementos para sustentar tal pretensión. Se aceptó desde un comienzo que en la actualidad la Contabilidad carece de un paradigma científico.
- b) En la definición de la Contabilidad como tecnología y en la descripción de dicho paradigma tecnológico.
- c) En la postulación de la Contabilidad como protociencia o

ciencia en proyecto y la descripción de una serie de alternativas de acción que favorecerían la emergencia de un paradigma científico. Este último debía ser el objetivo de este punto.

Sin embargo, durante el tratamiento del objetivo que identificamos como b) surge la cuestión polémica que se mencionara más arriba, que si bien no es absolutamente extraña al tema de este trabajo, ya que, como se ha mencionado, Kuhn utiliza permanentemente ejemplos tomados de ciencias maduras y aquí se postula que nuestra disciplina no lo es, tampoco estaba prevista como una cuestión fundamental o relevante.

De todo ello resulta que las reales dificultades que la aplicación del método kuhniano provoca y las particularidades de nuestra disciplina obligan a efectuar una reflexión sobre lo ya realizado en este trabajo, en particular desde el punto de vista metodológico.

Esta reflexión apunta a preguntarse:

- a) Sobre si realmente existe un sentido trascendente en el análisis de los aspectos epistemológicos de la Contabilidad o si ésta no requiere mayor atención que la que se deriva de la difusión del paradigma tecnológico actual, tal vez reforzado ante la emergencia de algunos problemas modernos; como lo fué en su momento el caso del fenómeno inflacionario generalizado en Latinoamérica o la creación de nuevos impuestos, o la sanción de nuevas leyes que pudieran afectar a los entes económicos. Pero siempre manteniendo a la disciplina a un nivel de resolución de problemas prácticos.
- b) Sobre si ha tenido sentido la aplicación de la metodología de Kuhn, manifiestamente dedicada, como se ha dicho, a ciencias maduras, a una disciplina como la Contabilidad, que se resiste a ello por todas las razones que ya se han mencionado.

La no consideración de este interrogante deriva en el riesgo siempre presente de forzar el encuadramiento de las clasificaciones y pretender aplicar las categorías kuhnianas a elementos dentro de nuestra disciplina que podrían no corresponder. V. Gr. el caso de las cuentas que en este trabajo se han identificado en determinados párrafos directamente con las generalizaciones simbólicas, a lo que podría objetarse que a lo sumo las cuentas podrían en alguna medida ser aceptadas como parte de una generalización simbólica cual es la igualdad fundamental contable.

Otro riesgo que se enfrenta consiste en el énfasis en los análisis históricos. En Kuhn, la reconstrucción histórica es un amplio marco para exponer la evolución de los paradigmas.

Los hechos históricos exponen los avances de una disciplina y sirven para ejemplificar la profundidad de las revoluciones científicas.

Si se olvida esta circunstancia existe el riesgo cierto de acumular la ejemplificación histórica que no se compeadece con la realidad actual de la disciplina. Ello no necesariamente colisiona con las ideas de Kuhn por cuanto las mismas no son reconstructivas, en el sentido que creen en el crecimiento acumulativo del conocimiento en un dominio dado, por el contrario, el método plantea la evolución revolucionaria. Si hoy existe un paradigma no tiene porqué tener ningún punto en común con el paradigma existente en el pasado ni ser el resultado de la adición de nuevos conocimientos al mismo, puesto que el nuevo paradigma reemplaza integralmente al anterior, imponiéndose por métodos revolucionarios. Sin embargo, el estadio actual pre-científico de la Contabilidad, que se ha admitido, implicaría según Kuhn la inexistencia de paradigmas científicos y ello debería forzar la competencia interescolar por el dominio de la

disciplina. Ello no ocurre en la realidad. El paradigma doctrinario y el contraparadigma neoempirista, tal como aquí se han descrito, no han competido nunca ni lo hacen actualmente. Lo que aquí se denomina paradigma doctrinario ha sido superado no por una escuela en competencia, sino porque simplemente la propia realidad económica ha dispuesto su desplazamiento en beneficio de los criterios que sustentaban los países de mayor grado de desarrollo económico.

Es entonces un obstáculo para la aplicación del método de Kuhn o al menos un aspecto no considerado, la ausencia de escuelas en pugna, de dos o más concepciones distintas de la realidad que ponen sus criterios de verdad y es aún más negativo que la selección de las escuelas se realice por criterios mucho más contundentes y prácticos como los que se han mencionado. Ellos refuerzan la idea de que tal vez no se contraponen, al compararse lo que en este trabajo se denominan paradigmas contables, dos sistemas de ideas sobre un dominio determinado (sobre el "universo" de acuerdo con la terminología de Kuhn) sino que se evalúa la aptitud para servir a un fin práctico. La sombra del utilitarismo, del conformismo con elaboraciones intelectuales de corto alcance, en una palabra de considerar a la Contabilidad como una mera técnica se yergue entonces amenazadoramente sobre los esfuerzos que aquí se despliegan.

La respuesta a la pregunta expresada en a) es de fundamental importancia, por cuanto si se confirmara que no existe justificación para inquirir sobre la posibilidad de que la Contabilidad adquiriera mayor relevancia epistemológica, habría forzosamente que concluir que el presente trabajo se convertiría en una recopilación de aportes históricos a la doctrina contable, que servirían más bien como curiosidad intelectual, o como simple monografía sobre historia de la Contabilidad.

Dicha respuesta solo resultaría de una conclusión

definitiva que ratifique los objetivos que al principio del trabajo se plantearan, es decir:

- Existe o no un paradigma científico actual en Contabilidad de acuerdo con la metodología de Kuhn, resultante de la evolución doctrinaria de la disciplina en el curso de la historia.
- Si no existe, existe por lo menos una vía para facilitar su surgimiento.

Es decir que la respuesta al interrogante planteado en a) es tema de este punto del trabajo. Sin embargo caben algunas consideraciones.

Si bien es cierto que es evidente que en nada hace a la subsistencia misma de la Contabilidad como actualmente se la concibe y practica, la existencia de una madurez epistemológica, atento a que siempre será necesario registrar operaciones económicas sobre la base de la evidencia documental y no parece factible imaginar en el corto plazo la instauración y consolidación de un sistema alternativo de registración de dichas operaciones, también es cierto que el análisis doctrinario histórico de la disciplina demuestra que hay diferencias de concepción respecto de su carácter epistemológico y que existen tratadistas que han creído ver en ella algo más que un artificio para ordenar y registrar erogaciones y cobranzas de una entidad económica.

Por otra parte, aún modernamente y por razones de practicidad, se observa que resulta cada vez más difícil el mantenimiento de los registros y estados contables tradicionales. Existe también en el aspecto empírico la búsqueda de avances en la disciplina y ya se ha mencionado que, en opinión de Kuhn, la instauración de un paradigma sería sinónimo de progreso para una disciplina dada. Sería necesario expresar qué es lo que se considera progreso en Contabilidad.

Muy suscintamente podría afirmarse que el progreso estaría constituido por la posibilidad de obtener por el simple análisis de las cifras contables una visión real de la situación patrimonial y financiera del ente a una fecha dada; de la evolución de las operaciones pasadas que permita no solamente la determinación de los resultados cuantitativos, sino también de las responsabilidades en la obtención de los mismos y finalmente de la situación futura del ente, dadas, por supuesto determinadas condiciones de entorno cuyo estudio excede el objeto de la disciplina.

La búsqueda de este progreso justifica la reflexión epistemológica sobre la Contabilidad.

En cuanto al interrogante planteado en b) que hace al método elegido para propender a esa reflexión, puede afirmarse que este no ha resultado poco fructífero por las siguientes razones:

1 - La síntesis a la que se ha arribado en el punto anterior refiere a casi toda una corriente de tratadistas.

En efecto, si nuestra disciplina, como se ha afirmado, posee un paradigma tecnológico, no se acepta postularla como una ciencia, y ello ha sido posible siguiendo estrictamente el método de Kuhn y viendo como no existían elementos científicos en el paradigma vigente.

Para ello se ha aceptado explícitamente el concepto de paradigma tecnológico, que posibilita considerar como paradigmas a las doctrinas contables predominantes en un período determinado.

Si se hubiera aplicado estrictamente la metodología de Kuhn, hubieran surgido numerosas dificultades que imposibilitan la identificación de paradigmas científicos, entre las que merecen mencionarse la ausencia de generaliza-

ciones simbólicas, excepción hecha de la igualdad contable básica, que puede ser aceptada con dificultad y de leyes con auténtica capacidad predictiva. Tampoco puede hablarse en nuestra disciplina de auténticas revoluciones que fueran el motor del progreso de la misma. Sin embargo, tampoco han existido como plantea Kuhn en la etapa previa a la implantación de un paradigma, escuelas en competencia. La coincidencia, al menos para los tratadistas coetáneos, es pacífica en los aspectos más relevantes y las diferencias son puntuales o al menos reducidas a cuestiones particulares. Pero a esta conclusión sólo se llega por aplicación del método kuhniano. Las revoluciones, no obstante y como se reafirmará más adelante, existieron, pero ocurre que son concordantes con modificaciones sustanciales en el contexto económico y para el lector contemporáneo resultan irrelevantes.

Esto último nos revela la existencia de un paradigma actual, aún cuando no pueda conceptualizársele como científico, los practicantes actuales de la disciplina ven a la Contabilidad como la ve el neoempirismo. La enunciación de los principios contables más generales tales como ente, moneda de cuenta, etc., constituyen valores compartidos por los contables en la actualidad y su aplicación a principios contables más detallados (como los que por ejemplo se enuncian en los pronunciamientos del IAS) son normas casi universalmente aplicadas que en mucho se asemejan a los ejemplares compartidos de Kuhn, que sólo requerirían eventualmente una sistematización en un enfoque doctrinario de conjunto.

Todo ello sin perjuicio de las dificultades que existen para que estas categorías conceptuales (generalizaciones simbólicas, modelos, valores y ejemplares compartidos) ingresen en la terminología de nuestra disciplina.

2 - Otra razón que habla en favor de la aplicación del método en sus aspectos de reconstrucción histórica es que efectivamente han podido rescatarse elementos distintivos de las diversas corrientes de pensamiento que pueden considerarse como aportes revolucionarios. En principio, ha sido posible determinar claramente períodos históricos en correlación con corrientes doctrinarias que han realizado su interpretación del paradigma tecnológico y que han creado sus propias revoluciones. La primer revolución de importancia fué el establecimiento del sistema de partida doble, cuya difusión se ha atribuído justamente a L. Pacioli. (147)

Son también dignas de mención las diversas teorías sobre la entidad de las cuentas y en particular las que se refieren a la personalización, originalmente expuestas entre otros por E. Degranges (147) y que pueden ser consideradas como el primer intento por superar el estrecho marco de la representación numérica de operaciones comerciales.

También constituye una revolución el esfuerzo teórico protagonizado por los tratadistas del área europeo-continental, en particular son interesantes los intentos de la escuela logismológica de incursionar en la emisión de leyes y desarrollar sistemas axiomáticos para la Contabilidad, sin perjuicio de todas las críticas que dichos intentos han sufrido y de las que en este mismo trabajo se diera cuenta. También son revolucionarios y absolutamente precursores los escritores de estas escuelas que enfatizan sobre las necesarias conexiones con la teoría de la Administración y la Economía. Finalmente son también revolucionarios los modernos procesos de emisión de normas contables del tipo de los principios contables generalmente aceptados sobretodo en

(147) NOTA: Ver al respecto punto 2.1. del presente trabajo.

cuanto apuntan seriamente a la unificación de criterios con
ceptuales.

Se reitera entonces que el estudio del contexto his
tórico y geográfico de cada paradigma contribuye a explicar
sus concepciones y posibilita comprender el estadio actual
de la disciplina en cuanto a su desarrollo. Puede aceptarse
provisionalmente que es la utilidad práctica el factor de
permanencia de las doctrinas en el intelecto de la comuni-
dad profesional contable, pero ello no es extraño en una tec
nología. Ello no invalida la importancia de la reconstrucción
histórica cuyo interés radica justamente en verificar qué e-
lementos realmente paradigmáticos en cuanto a lo que podría
ser un paradigma científico, se ubican en todas las escuelas
y se hallan a la espera de una síntesis final, que es en par
te el tema de este punto del trabajo, orientado como se ha
dicho, a intentar fortalecer el paradigma tecnológico y pro
poner algunas pautas que podrían favorecer su transformación
en un paradigma científico.

5.2. Algunas reflexiones en orden a la obtención de la madurez científica de la Contabilidad según la óptica de T.S.

Kuhn.

Probables vías de acceso a un paradigma científico contable.

Resultado aceptablemente el problema metodológico y
aceptada la procedencia de la aplicación del método kuhniano,
cabe proseguir en la búsqueda de dichas pautas de afianzamiento
del paradigma tecnológico y su transformación en un paradig
ma científico. Para ello debe partirse de lo ya demostrado.

Se ha concluido que la Contabilidad en su estudio
actual de desarrollo constituye una tecnología. Simultáneamente
se ha aceptado la existencia de un paradigma tecnológico que a-

grega a los aspectos esencialmente prácticos y de procedimiento (registraciones elementales basadas en la evidencia documental) un cierto número de conocimientos que poseen sustento científico como que derivan de ciencias aceptadas tales como la Economía o el Derecho. Estos conocimientos pueden tener un alto nivel de abstracción (como el principio de devengamiento, respecto del cual no es difícil entrever la influencia de las ciencias jurídicas, en cuanto al reconocimiento de derechos y obligaciones sin que se concrete la transferencia inmediata de valores monetarios) o bien tener un alto grado de materialidad (como es el caso de pronunciamientos detallados sobre exposición de políticas contables o valuación de bienes de cambio donde la influencia de la economía es manifiesta). Asimismo, cabe destacarlo, la Contabilidad no puede ser considerada como una rama de ninguna de estas disciplinas. No es aceptable ningún reduccionismo. Este paradigma tecnológico tiene como objetivo, como ya se ha afirmado la exposición en valores monetarios de la situación patrimonial de un ente determinado y su evolución en el tiempo.

Para obtener tal información, se reitera, no es suficiente la realización de ciertas operaciones aritméticas. Si ello fuera así, la Contabilidad sería una simple técnica, por el contrario, las respuestas a los problemas contables no son automáticas ni los procedimientos enteramente formalizables en el sentido de poder ser programados. Existe un trasfondo conceptual a las operaciones, que es provisto por teóricos contables. Esta tarea da relevancia a nuestra disciplina.

Al ser tecnología, se ratifica, la Contabilidad tiene un mayor nivel epistemológico. que una técnica, término que tiene, según Lalonde, dos acepciones. (148)

(148) LALANDE, André "Vocabulaire technique et critique de la Philosophie" citado por LISDERO, Arturo en "El concepto de balance en la doctrina contable" Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1973 pag. 31.

- A) Conjunto de procedimientos bien definidos y transmisibles, destinados a producir ciertos resultados considerados útiles.
- B) Los métodos organizados sobre los conocimientos científicos correspondientes. En este último caso la distinción con la tecnología es sutil. En ambos casos se trata de obtener un resultado útil, pero en el caso de la tecnología, el énfasis se pone en los conocimientos, en el caso de la técnica el interés se finca en los procedimientos.

La tecnología puede dar nacimiento a una ciencia. En este trabajo, la tecnología que es susceptible de dar nacimiento a una ciencia puede ser considerada como una ciencia en proyecto, es decir una protociencia. Para ello la investigación teórica deberá apuntar a:

- 1 - Disminuir la importancia relativa que en la tecnología tienen los procedimientos, ya que los conocimientos que los sustentan son exogenerados.
- 2 - Aumentar los conocimientos relativos a su objeto, entendiéndose por conocimientos los que son teóricos, es decir sin referencia concreta a la obtención de un resultado particular, sino a la búsqueda de la verdad en un dominio determinado.

Segun R. Mattessich, las definiciones de Contabilidad usuales no son definiciones sino descripciones porque no se establecen con claridad los límites que permiten determinar si algún sistema es o no un sistema contable. Este autor subraya la importancia de lograr definiciones operacionales de ciertos conceptos generales como los de riqueza, valor, etc., que funcionan como conceptos generales no interpretados. Para ello sería indispensable el establecimiento de reglas de interpretación para objetivos específicos (en ello consiste una definición ope-

racional). Es decir que se trataría de emprender una investigación taxonómica comprensiva y sistemática de la Contabilidad.(149)

Existen antecedentes de paso de la protociencia a la ciencia que Bunge menciona en su libro "Epistemología". Entre ellos se mencionan los pasos de la transición de la Mineralogía antigua y medieval y parte de la alquimia a la Química moderna y de la historia natural antigua y medieval a la Biología. Nuevamente, los ejemplos están tomados de las ciencias maduras, sin embargo, en general puede decirse que en tales casos el pasaje representa una posibilidad de avanzar desde un conjunto de conocimientos de un marcado carácter empírico y escaso poder predictivo a otro mucho más profundo del campo de la disciplina en cuestión, con un nivel de abstracción singularmente mayor, como resultado de hipótesis de alto nivel y que apuntaban a una visión de conjunto del campo, pero, paradójicamente, la capacidad para predecir fenómenos futuros se incrementó notablemente como resultado de que las hipótesis de alto nivel necesitaban ser probadas en sus consecuencias observacionales.

Es decir que las teorías cada vez más abstractas permitieron explicar hechos cada vez más puntuales e incluso predecirlos con mayor exactitud y nivel de detalle.

La contabilidad como disciplina no puede aspirar al carácter científico en tanto el aspecto predictivo no se ha lle adecuadamente desarrollado.

Respecto del tema de la predicción Mattessich expresa que un rasgo particular del período que vive la Contabilidad, que él identifica como de transición a la construcción de una teoría general, es la orientación mucho más fuerte a la tarea de proyección de eventos futuros.

La Contabilidad tradicional no es carente de este elemento, pero en los últimos 50 años la presupuestación no ha

(149) MATTESSICH, op. cit. p. 472.

sido más que un tema de menor importancia.

La presupuestación o proyecciones similares hacia el futuro, realizadas en ciencias aplicadas corresponden a predicciones en ciencias puras. (150)

Esta afirmación de Mattessich es de enorme importancia para la Contabilidad como disciplina, en la medida en que él considera a la Contabilidad como ciencia aplicada.

En consecuencia, según este autor, quienes afirman que es incorrecto hablar de capacidad predictiva de un número o un método contable se arriesgan a ignorar la capacidad proyectiva, esto es la capacidad de realizar una producción ficticia bajo más o menos realísticas asunciones que pueden ser realizadas por los sistemas contables y otros sistemas en las ciencias aplicadas.

Además, si bien es cierto que no puede decirse que un método contable sea una hipótesis, en tanto hipótesis cognitiva, si puede decirse que esta implicando hipótesis instrumentales u orientadas a propósitos definidos y que no están menos sujetas a procedimientos de doteo sistemático. (151)

Actualmente, por el contrario, sus orientaciones son mayoritariamente representacionales e históricas. Es cierto que algunas decisiones sobre cursos de acción futuros se toman sobre la base de datos contables, pero dicho aporte al proceso decisorio resulta en general de extrapolaciones de datos históricos, basadas fundamentalmente en la competencia personal del decididor. Es decir, que la base de la proyección son los datos contables, pero el criterio para expresar numéricamente la proyección futura permanece inexpresable.

(150) Ibid. p. 475.

(151) Ibid., p. 474 y 475.

La idea del fortalecimiento de la función predictiva resulta absolutamente paradigmática desde un punto de vista científico, porque involucra para la Contabilidad un profundo conocimiento no solamente de los entes económicos en sí, sino de la influencia del contexto en su funcionamiento. Por otra parte la predicción obliga a incrementar el nivel de utilización del instrumental lógico-matemático, llegando incluso a la posibilidad de crear esquemas de simulación.

La actitud del contable en tal caso se compatibiliza con la descripción que se hace de la actividad científica según Kuhn, el practicante es un profundo conocedor del paradigma que sabe cual es el resultado al que deberá arribar, pero que deberá indagar sobre el procedimiento para llegar a tal resultado.

En este aspecto resulta imposible evitar la referencia a Cerboni y Besta. El contable deberá crear nuevos sistemas axiomáticos y emitir nuevas leyes que impliquen el conocimiento profundo del ente económico, expresado en sus aspectos cuantitativos. Es forzosa entonces la profundización de la relación con la Administración y la Economía que estos autores habían propugnado. ¿Podría descartarse de plano una especie de fusión con la Administración desde la perspectiva de la administración hacendal que expresara Cerboni? Por supuesto que no podría omitirse el estudio del control administrativo como parte del conocimiento integral del ente económico que aquí se promueve y en este caso cobrarían plena vigencia las ideas de Besta. Asimismo debería analizarse especialmente el fenómeno del valor y los aportes que la Economía podría realizar sobre el particular que este último escritor enfatizara.

Ocurre que la búsqueda de leyes sobre valuación y exposición adecuada del patrimonio de los entes individuales y su evolución necesariamente implicará ingresar a terrenos pro-

pios de la administración en materias tales como la evaluación de proyectos, planeamiento de la producción, comercialización o directamente teoría de la decisión, en la medida en que las teorías que se formulen implican la aplicación de conocimientos derivados de estas disciplinas a temas propios de la Contabilidad. Ello es así porque la intercomunicabilidad en el conocimiento está vigente también en disciplinas maduras y leyes de la física o la química son aplicables a la biología, en la medida en que se tengan en cuenta en los instrumentos que se utilizan para emitir por ej. determinadas leyes biológicas.

Resulta obvio que la emisión de dichas leyes constituye una materia que excede el objeto de este trabajo, pero a simple título de ejemplo podría mencionarse que dichas leyes podrían versar sobre la influencia de determinados sistemas de valuación del activo circulante de una determinada rama industrial sobre la política de crédito de las entidades bancarias hacia esa rama en particular, o sobre la influencia del nivel de incidencia de los pasivos a corto plazo sobre la rentabilidad de una rama en particular, o sobre la probable evolución del patrimonio neto de los entes económicos individuales o de un subgrupo dentro de ellos de determinado tipo de medidas de política económica o más precisamente fiscal o monetaria. Se dirá presumiblemente que estos temas han sido y son tratados en otras materias pero no es conocido que ellos hayan sido objeto de una enunciación nomológica, ni siquiera de tipo probabilístico.

Un camino para lograr estos enunciados nomológicos podría partir de la práctica actualmente aceptada de generar modelos contables para distintos propósitos (v.gr. se habla de una contabilidad impositiva, de otra comercial, de otra financiera). Mattessich propone directamente la creación de hipótesis instrumentales, es decir para propósitos definidos con una estructura que contemple la distinción entre hipótesis básicas e

hipótesis auxiliares. Estas hipótesis deberán ser testeadas mediante contrastación con información fáctica. El núcleo del proceso de verificación reside en determinar si el sistema diseñado cumple satisfactoriamente con los objetivos establecidos en el diseño de las hipótesis instrumentales correspondientes.

(152)

Por el contrario, generalmente se ensayan soluciones de carácter si no empírico, al menos coyuntural y que no tienen además una relación directa con la Contabilidad ni tampoco se expresan en lenguaje contable.

Es aquí importante hacer notar que no se afirma en este trabajo que la Contabilidad carezca de enunciados normativos, sino que se rechaza la posibilidad de atribuir a dichos enunciados el carácter de ley científica.

Los enunciados normativos de nuestra disciplina que están actualmente vigentes y forman parte del paradigma tecnológico que se ha delineado son obviamente los principios de contabilidad generalmente aceptados, ya sea que se trate de los principios de carácter más general, como ente o bienes económicos o los más detallados como los que se refieren a la contabilización del impuesto a la renta.

Dichos principios no pueden ser admitidos como leyes científicas por las razones que ya se han expuesto, son más que principios guías para la acción en materia de valuación y exposición.

Sin embargo, una tarea de establecimiento de un paradigma científico no podría permitirse un rechazo de plano del contenido doctrinario de los principios contables, que implicaría desconocer gran parte de la teoría contable vigente. Por el

(152) Ibid. c.p.p. 484 y 485.

contrario, está pendiente una tarea de investigación profunda de dichos principios con fines de unificación de los mismos en un cuerpo doctrinario que debería implicar obviamente otra de fundamentación y sistematización.

La finalidad sería la de independizar a dichos principios de las circunstancias coyunturales a que hicieron necesaria la emisión de la norma contable correspondiente por mecanismos consensuales, e integrarlos en un cuerpo único como resultado de un proceso deductivo orientado por el objeto superior de nuestra disciplina, es decir el suministro de información a adecuada, como ya se ha expresado, sobre el patrimonio de los entes económicos individuales y su evolución en el tiempo.

Se trata en definitiva de pasar de la autoridad del consenso generalizado a la autoridad científica resultante de un proceso deductivo.

En los aspectos que conciernen al modelo del ente económico que la Contabilidad expone y que en este trabajo se ha identificado con los estados contables restan realizar investigaciones sobre la adecuación de los estados contables actuales y la información que el usuario espera de la Contabilidad, al respecto cabría preguntarse a simple título de ejemplo si el usuario promedio considera suficiente la información contable para llegar a un conocimiento adecuado a sus fines del ente al cual ésta se refiere. No es necesaria una alta dosis de escepticismo para expresar grandes dudas de que la respuesta sea afirmativa. En este sentido deberían analizarse las relaciones entre distintas formas de exposición de la información contable y naturaleza de las decisiones que pueden tomarse sobre la base de las mismas. Resulta evidente que este tema se relaciona con lo expuesto precedentemente en cuanto a emisión de leyes sobre la evolución del patrimonio de los entes económicos, en particular si los estados contables son aquellos que constituyen un

modelo de la situación futura. Sin embargo cabe aquí también plantearse un interrogante sobre si la exposición simultánea de las cifras presupuestadas y su cumplimiento efectivo, que planteara en su momento Cerboni con la logismografía, con su correspondiente análisis sobre la responsabilidad de los encargados de la gestión, no podría llegar a ser revalorizada. También podrían investigarse formas alternativas de exposición de la información contable, tales como la sustitución de los valores monetarios por cantidades en ciertos estados.

Todas estas variaciones en la exposición de la información tendrían por objeto la obtención de un modelo más adecuado en el sentido kuhniano, es decir de una analogía preferible de la realidad de los entes económicos.

En general las formas alternativas de exposición tienen un uso difundido, pero no son objeto de un análisis académico.

Por fuera de las restricciones de presentación impuestas por los organismos de control se imponen modelos dentro de cada ente, pero el criterio es absolutamente empírico. No sería infructuoso un estudio que, prescindiendo de esas razones de conveniencia de los entes individuales, estudie detenidamente las formas de expresión de la información, es decir el lenguaje de la Contabilidad que sea el más adecuado para que ésta alcance la madurez epistemológica.

La emisión de un sistema de leyes predictivas, adecuadamente fundamentadas y probadas, el proceso de sistematización y fundamentación de los principios contables existentes y el perfeccionamiento de los modelos existentes, es decir de los estados contables serían entonces las vías que aquí se proponen para efectuar el pasaje del paradigma tecnológico al científico, de la protociencia a la ciencia madura.

Se ha superado en nuestra disciplina, como ya se ha expresado, a la mera técnica y a los procedimientos aritméticos elementales, existe un conjunto de conocimientos de nivel superior, inspirados en conceptos que exceden la simple enunciacion de normas de procedimiento; los principios de devengado y realizacion por oposicion al de lo percibido, el concepto de ente, que consagra la separacion del propietario y la empresa y los principios de valuacion al costo y moneda de cuenta, readaptados a las condiciones inflacionarias, expresan pautas que trascienden la evidencia sensible y documental, al tiempo que consagran principios de cierto nivel abstractivo donde se advierten, por encima de los valores numéricos, la influencia de ciencias como el Derecho y la Economía.

Esto implica, como ya se ha mencionado, la existencia de un conjunto de conocimientos que configuran una tecnología pero no una ciencia independiente.

La ciencia, por su propio carácter de tal, implica incrementar el conocimiento del dominio en cuestion no solamente en cuanto a cantidad de informacion, sino también en cuanto a calidad, debe tratarse de un conocimiento preciso, fundamentado, legal y también útil, pero más útil aún que la tecnología, porque es mayor la exactitud y por ello se incrementan las posibles aplicaciones.

Esta afirmacion responde a una pregunta que se formulara al inicio de este punto y justifica entonces los esfuerzos tendientes a lograr un mejor perfil epistemologico de la Contabilidad. También justifica la busqueda de nuevos y más poderosos paradigmas, aunque el énfasis en los aspectos prácticos que caracteriza a los practicantes de nuestra disciplina conspire contra este objetivo, presentándolo como una preocupacion inútil.

Aunque, en definitiva se haya desconocido hasta el momento la verdadera naturaleza y hasta la existencia de los pa

radigmas, la simple circunstancia de que se llegue a conocer la posibilidad de su existencia obliga al menos a plantearse la posibilidad de un perfeccionamiento que hace a la subsistencia misma de una disciplina cuyos practicantes desean verse a si mismos como realizadores de una actividad intelectual.

BIBLIOGRAFIA

KUHN, Thomas S. "La estructura de las revoluciones científicas", Fondo de Cultura Económica, México, 1971.

AREVALO, Alberto "Elementos de Contabilidad General", Selección Contable, Buenos Aires, 1975.

GERTZ MANERO, Federico "Origen y evolución de la Contabilidad" (ensayo histórico), Ed. Jus, México D.F. 1964.

PACIOLI, Luca Fr. "Tratado de cuentas y de la escritura, distinción nona, Tratado XI de la Summa de aritmética, geometría, proportioni et proportionalitá" traducción, adaptación y anotaciones de Giorgio Berni y Ramón Cárdenas, Universidad de Nuevo León, Facultad de Comercio y Administración, Monterrey, México, 1962

MONTESINOS JULVE, Vicente "Formación histórica, corrientes doctrinarias y programas de investigación de la Contabilidad" (En Revista Técnica Contable No. 351, Marzo 1978 p.81-88, 94; No. 352, abril 1978 p. 135-142, Madrid, España.

LOPEZ SANTISO, Horacio "Ensayos sobre técnica contable" Ed. Macchi, Buenos Aires, 1974.

MASI, Vincenzo "O surgimento da contabilidade na segunda metade da idade media como uma das primeiras ciencias experimentais" (En Revista Paulista de Contabilidade, No. 446 pag. 3 a 6, Sao Paulo, 1975)

VLAEMMINCK, Joseph A. "Histoires et doctrines de la Comptabilité" Editions du Treurenberg, Université Catholique de Louvain, Collection de l'Ecole des Sciences Economiques No. 52, Bruxelles, 1956.

LOPES DE SA, A. "Proceso evolutivo da técnica contabil (estudo histórico) (En Revista de Contabilidade e Comercio No. 164, Porto, 1974. p. 370 a 378)

ESTRADA, Santiago N. "La doctrina contable italiana: el pensamiento o escuela logismológica" (En Revista de la Facultad de Ciencias Económicas de Mendoza No. 66, septiembre de 1970, pags. 11 a 32 y No. 67 y 68, agosto de 1971 pags. 35 a 54)

AREVALO Alberto y CALOGERO Hiram G. "La partida doble por el Método Logismográfico" Cabaut, Buenos Aires, 1918.

BELLINI, Clitofonte "Trattato di ragioneria applicata alle aziende private con una appendice sulle funzione speciale dei ragioneri" Ed. Hoepli, Milán, 1913.

BESTA, Fabio "La Ragioneria" F. Vallardi, Milán, 1909.

KESTER, Roy B. "Contabilidad, teoría y práctica" 2a. ed. revisada, Labor, Buenos Aires- Montevideo, 1960.

FINNEY, Herbert A. y MILLER Herbert E. "Curso de Contabilidad- Introducción" Uteha, México, 1972.

GRADY, Paul "Inventario de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 1971.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA) ACCOUNTING PRINCIPLES BOARD (APB) "Accounting Principles. Original pronouncements as of June 30, 1973 Volume Two"., Commerce Clearing House Inc, Chicago Illinois, 1973.

THE INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS IN ENGLAND AND WALES (ICAEW) (publicaciones de pronunciamientos de dicho Instituto)

BUNGE, Mario "Epistemología- Ciencia de la ciencia" Ariel Barcelona, 1980.

LISDERO, Arturo "El concepto de balance en la doctrina contable"
Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1973.

- NOBES, Christopher y PARKER Bob "Landmarks y accounting history"
(en Accountancy, junio 1979 pag. 33)

MATTESSICH, Richard "Methodological preconditions and problems
of a general theory of accounting" (en The Accounting Review,
julio 1972, pags. 469 a 487).