



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



Revisión de "Replanteo de la técnica contable": 30 años después, en el panorama argentino y mundial

Nadales, Mariana Alicia

2011

Cita APA: Nadales, M. (2011). Revisión de "Replanteo de la técnica contable", 30 años después, en el panorama argentino y mundial.

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

Col. 1501/1213



CATALOGALIA

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

Título:

**REVISIÓN DE "REPLANTEO DE LA TÉCNICA CONTABLE"
30 AÑOS DESPUÉS, EN EL PANORAMA ARGENTINO Y MUNDIAL**

TESIS DE DOCTORADO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES
ORIENTACIÓN CONTABILIDAD

Top B.4001.B.4130
N1R
Tesis

AUTORA:

MARIANA ALICIA NADALES

DIRECTOR DE TESIS:

Profesor Emérito Dr. CARLOS LUIS GARCÍA CASELLA

Octubre de 2011

REVISIÓN DE “REPLANTEO DE LA TECNICA CONTABLE” 30 AÑOS DEPUÉS, EN EL PANORAMA ARGENTINO Y MUNDIAL.

Capítulo I- Planteo de problemas, objetivos e hipótesis.

I.a Introducción	1
I.b Objetivos generales. Objetivos particulares	5
I.c Interrogantes sobre el problema	6
I.d Hipótesis central	8

Capítulo II- Antecedentes- La Contabilidad en la Doctrina

II.a Antecedentes: análisis de la doctrina a través de la historia	10
II.a.1 Período de la Partida Doble	11
II.a.2 Período Científico	13
II.a.3 Período filosófico-normativo	19
II.a.4 Conclusión del acápite sobre evolución histórica de la doctrina	22
II.b Antecedentes: evolución doctrinaria en las definiciones	24
II.b.1 Ampliación del análisis de replanteo	24
II.b.2 Conclusión del acápite de Evolución doctrinaria de las definiciones	35
II.c Creación de normas contables.....	39
II.c.1 Breve historia de las regulaciones	39
II.c.2 Filosofía de los denominados “principios contables”	41
II.c.3 Conclusión del acápite vinculado a emisión de normas y consideración del uso del término “principio de contabilidad generalmente aceptados”	43

Capítulo III- Metodología de la investigación

III.a Propuesta de replanteo de la técnica contable	44
III.b Plan de investigación propuesto. Pasos	46
III.c Desarrollo de la metodología para la elaboración de una teoría general en contabilidad	47
III.c.1 Reflexión sobre la metodología, la epistemología y la filosofía de la disciplina	47
III.c.2 Diversos aportes de Metodología de Investigación Contable. Marco de referencia	54
III.c.2.1 Tradiciones de Investigación en Contabilidad. Sistematización de Mattessich	55
III.c.2.2 Programas de Investigación científica en Contabilidad. Sistematización de Cañibano Calvo	57
III.c.2.3 Programas de Investigación científica en Contabilidad. Sistematización de Montesinos Julve	67
III.c.2.4 Programas de Investigación científica en Contabilidad. Sistematización de Belkaoui y su concepción Multiparadigmática	68
III.c.2.5 Programas de Investigación científica en Contabilidad. Comentario sobre los sistemas contables contextuales	78
III.c.2.6 Programas de Investigación científica en Contabilidad. Conclusiones ..	80

Capítulo IV – DESARROLLO DE LA REVISIÓN

IV.a Introducción	82
IV.b Naturaleza epistemológica de la disciplina	94
IV.b.1 Ciencia, tecnología, técnica.- Fundamentación de mi opinión	94
IV. b.2 Otras opiniones concordantes	101
IV.b.3 Conclusión del punto Naturaleza epistemológica de la Contabilidad	103
IV.c Dominio del Discurso contable	103
IV.c.1 Planteo y definición del dominio	103
IV.c.2 Conclusión sobre el Dominio de la Contabilidad	111
IV.d Impacto de la tecnología de la Información en el ámbito de la contabilidad	112

IV.e Contabilidad-Gobierno Corporativo-Responsabilidad Social- Ética	116
IV.e.1 Planteos generales	116
IV.e.2 Gobierno Corporativo. Precisiones	129

Capítulo V- APORTES RESPECTO DE LA HIPÓTESIS Y PROBLEMAS PLANTEADOS

V.a Sobre los Problemas Planteados	131
V.a.1 a V.a.14	131/145

REVISIÓN DE “REPLANTEO DE LA TÉCNICA CONTABLE” 30 AÑOS DESPUÉS, EN EL PANORAMA
ARGENTINO Y MUNDIAL.

I – PLANTEO DE PROBLEMAS, OBJETIVOS E HIPÓTESIS

I.a. INTRODUCCIÓN.

En octubre de 1980 se publicó en la Ciudad de Buenos Aires el libro “Replanteo de la Técnica Contable”⁽¹⁾, conteniendo un Análisis de la disciplina contable. Se partió de la evolución histórica de doctrinas contables y del proceso normativo y se propuso una metodología y un plan de investigación con énfasis en una visión interdisciplinaria; como parte de esa metodología, se compararon prácticas vigentes en las décadas del 60 y 70 para destacar lo que los autores consideraban conceptos contables fundamentales, proponiendo el método de medición a valores corrientes como el más adecuado. En resumen, postulaban como postura hegemónica el acercamiento a la realidad económica, de allí el subtítulo del libro, que constituyó posteriormente el Informe N°6 de la F.A.C.P.C.E. y base de la Resolución Técnica N° 10 – antecedente a su vez de la N° 17 – de la mencionada Federación.

Este trabajo constituyó un importante avance en la Argentina, donde mantenían férreamente su vigencia como ‘Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados’, entre otros, el de ‘Valuación al Costo’ o el de ‘Prudencia’.

Desde ese entonces hasta el final de la primera década del siglo XXI, se han sucedido fuertes cambios que impactaron en la disciplina, tanto en las teorías como en las regulaciones, la enseñanza, la investigación, las prácticas y la formación de los profesionales contables.

Parte de estos cambios han sido:

- Apertura de la Economía tradicional en diferentes ramas: a) de bienes y servicios (economía real), b) vinculada a diferentes tipos de divisas, con operaciones financieras directas o derivadas, de complejidad creciente (economía financiera) y c) una economía vinculada a la información y a la tecnología (economía digital o de la información. Se plan-

(1) Siendo Replanteo de la Técnica el Informe objeto de Revisión y constituyendo la base de la presente tesis, me refiero al mismo como “Informe de Replanteo”, “Informe” o “Replanteo”, indistintamente a lo largo de todo el trabajo.

tean entonces, desafíos en Contabilidad respecto de la medición y exposición de activos relacionados con estas nuevas conceptualizaciones.

- Globalización y acceso de los inversores de bolsa a informes financieros de diferentes países. La convergencia de normas contables se hizo necesaria, aun cuando ésta no sea una solución totalmente pacífica: como un ejemplo basta citar que hay quienes opinan que implican posibles pérdidas de calidad de información por falta de adecuación a los problemas específicos de ciertos contextos.
- Desarrollos de las corrientes científicas, con reflexiones que enriquecen la disciplina y que justifican que se hagan esfuerzos por integrar distintas teorías no contradictorias en una Teoría General. Si bien es discutible que pueda existir un paradigma al estilo kuhniano, sí hay planteos en torno a encontrar una idea central vinculada al rol de la Contabilidad, al objetivo de los informes contables. Pero, lo más importante en este aspecto son los desarrollos – importantes desde las últimas dos décadas del siglo XX – en torno a la filosofía, epistemología, ontología y ética de la Contabilidad, que juntamente con el proceso regulatorio conforman lo que sería una etapa específica en la historia del desarrollo de la disciplina.

Regulaciones: desde 1931 se establecieron normas – las inicialmente llamadas P.C.G.A.⁽²⁾ – que respondieron a una necesidad de establecer pautas para los informes contables para usuarios ajenos al ente emisor. Pero desde ese momento hasta el presente, han proliferado normas de distintas categorías y alcance; el proceso de emisión de las normas también es un punto de interés en la reflexión de la disciplina.

- Profesionalización de la carrera del contable. En los diversos países hay muy diversos tratamientos a la formación del profesional contable. El perfil del contador es un aspecto a considerar, al igual que los principales organismos que los representan o regulan su ejercicio, en especial para diferenciar lo que es ejercicio de la profesión de

(2) P.C.G.A. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Aprobados por el Instituto Norteamericano de Contadores Públicos en 1931 y en Argentina, por la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad, Mar del Plata, 1965 y VI Asamblea Nacional de Contabilidad, Avellaneda, 1969

la Contabilidad como disciplina.

- Impacto de los avances tecnológicos. Este aspecto ha influido evidentemente en la parte instrumental de la disciplina, fuertemente vinculada a las registraciones. Si bien esta influencia es muy importante, también en este punto debe diferenciarse en la repercusión en las prácticas y en la Contabilidad como disciplina.
- Problemas de fraudes. A raíz de escándalos por fraudes como el caso Enron, los informes contables han perdido confiabilidad. Se impone la necesidad de transparencia en los informes contables para recuperar esa confianza.
- Temas de Responsabilidad Social. Los temas medioambientales y del ámbito micro social están dentro del dominio de nuestra disciplina, pero ello no es totalmente reconocido. El papel de la Ética tanto en la Administración como en la Contabilidad ha variado en las últimas décadas; se está investigando también en este segmento de la disciplina, la influencia recíproca entre el gobierno de los entes y la información contable, no solamente financiera; los informes financieros incluyen – en las entidades que cotizan sus títulos – información sobre el código de ética de los entes y sobre el accionar de los directivos.
- Cambio de paradigma o idea rectora de la Contabilidad, desde el planteo de ‘Verdad Económica Única’ a ‘Utilidad, para el Usuario, de la información contable’.

Es por ello que estimo oportuno efectuar una revisión de “Replanteo...”, considerando que fue un trabajo muy importante en el momento, en nuestro país, que merece ser continuado y revisado. Desde una trayectoria mucho más modesta que la de los autores del mismo, intento realizar un aporte en este sentido y por ello he encarado esta revisión, desarrollando a lo largo de la misma el impacto de los ítems enunciados anteriormente, en el mundo de la Contabilidad.

La metodología que he seguido es la de retomar los pasos dados por los autores de dicho Informe:

- partiendo de similar forma de la evolución histórica y doctrinaria;
- comparando las teorías y normas vigentes

- describiendo las prácticas contables, técnicas y modelos de información contable.

El propósito de ello es reflexionar en base a la Contabilidad concebida como un conjunto de técnicas científicas que conforman una tecnología con un dominio amplio, como un nuevo Replanteo dado por los desafíos anteriormente delineados. Si bien no es factible – tampoco tengo claro que sea positivo - lograr consenso sobre *todas* las teorías de una disciplina científica, entiendo que es fundamental lograr un acuerdo sobre conceptos fundamentales concretos: el **dominio contable** y el **rol de la Contabilidad**. Un objetivo planteado por los autores de dicho trabajo era brindar elementos para una Teoría General Contable, que sirva de fundamento racional, consistente y que, a su vez, sea la base de un cuerpo normativo organizado. Sostengo que todos los esfuerzos hechos en este sentido enriquecen y jerarquizan a la disciplina, y con ese ánimo encaré este trabajo.

Previo a retomar los pasos de los autores de Informe de Replanteo, hago una apertura de los temas que aparecen como relevantes en el ámbito de la Contabilidad y propongo una serie de interrogantes vinculados al contenido de dicho Informe sobre los que iré reflexionando a lo largo de la tesis y sobre los que formularé algunas propuestas, fundamentándolas en las lecturas e investigaciones analizadas. A través de esto planteos se evidencia la relevancia que, en mi opinión, tiene el tema y motivó mi elección como contenido de la presente tesis.

I.b. OBJETIVOS GENERALES. OBJETIVOS PARTICULARES.

➤ Brindar elementos en pos de, en un futuro no lejano, contribuir al logro de un acuerdo entre quienes “hacemos Contabilidad” respecto del dominio que abarca, de definiciones conceptuales básicas, de prácticas contables y de metodologías de enseñanza e investigación.

➤ Verificar la actualidad de las propuestas de 1980 a través de la evolución de la disciplina desde 1980 hasta 2011, como una forma de prepararse para lo que indica la tendencia a futuro.

➤ Buscar un paradigma en Contabilidad que sirva de cohesión a todos los que nos desempeñamos en la misma y que vincule y tenga en cuenta a los diferentes sujetos de la disciplina, según el dominio reconocido.

➤ Buscar definiciones de conceptos centrales de Contabilidad, con aplicación de un lenguaje en común y una terminología propia, que puedan ser compartidos por la comunidad de contables.

➤ Establecer en qué grado las relaciones de la Contabilidad con otras disciplinas, en particular con la Economía, tal la propuesta por Replanteo, ayudan a la misma.

➤ Analizar prácticas contables, principalmente de nuestro país, en la actualidad, como parte del análisis de la Investigación propuesta por Replanteo.

➤ Plantear una posible metodología o metodologías de estudio de la misma.

➤ Proponer una mejora en la Regulación de los Informes Financieros, por su repercusión en la Sociedad en general e incorporando particularmente planteos éticos.

➤ Analizar el impacto de la tecnología en los Informes y en los Sistemas Contables.

El objetivo general es, según lo plasmado en la Introducción y en estos objetivos particulares, colaborar con quienes trabajen en la Teoría General Contable, lo que entiendo fundamental para el avance de la disciplina, considerando que es una rama del saber – ya sea tecnología o conjunto de técnicas – científica, dentro del campo de las ciencias sociales. Justamente por ello, resulta beneficiosa para toda la Sociedad y debe adaptarse y

desarrollarse en función de los cambios en el contexto. Todo esfuerzo que intente agregar elementos, aunque modestamente, al esclarecimiento del campo de conocimiento y de los segmentos que abarca la disciplina, implica en mi opinión un aporte al cuerpo teórico de la Contabilidad.

I.c INTERROGANTES SOBRE EL PROBLEMA.

- ¿De qué se ocupa la Contabilidad?
- ¿Hay consenso sobre el criterio de demarcación de la disciplina? ¿Cuál es la relación con, principalmente, la Economía y la Administración?
- ¿Cómo avanza la disciplina? ¿Cuál es el sentido de analizar su evolución a través del tiempo?
- ¿Tiene sentido reflexionar sobre la naturaleza epistemológica de la disciplina? ¿Quiénes son los profesionales que deben ocuparse de estas cuestiones?
- ¿Hay un fundamento filosófico que sustente la disciplina contable? ¿Es viable armar un cuerpo de teorías coherentes entre sí, conformando una Teoría General? ¿Es más enriquecedor un debate entre diversas teorías coexistentes?
- ¿Existe un paradigma en el sentido kuhniano? ¿Cuál es? Si no existe, ¿hay al menos una idea central que permita lograr un consenso de quienes “hacen” Contabilidad?
- ¿Cuál o cuáles serían las metodologías para la investigación de la disciplina? ¿Cómo encarar la investigación contable?
- ¿Cómo medir el desempeño de la gestión de los entes, en los diferentes segmentos contables, suponiendo que se considera el rol de la Contabilidad vinculado a brindar información sobre los mismos?
- ¿Qué terminología específica debiera quedar instalada en Contabilidad? ¿Cuáles son las características de la información contable?
- ¿Cuál debe ser el objetivo de los informes contables? ¿Hay un objetivo único o difiere según los segmentos?

- ¿Qué crisis han incidido en el estado actual de la disciplina? ¿Cuáles son los desafíos planteados en el presente? ¿Cómo incide la situación del gobierno de las organizaciones en el ámbito contable?
- ¿Cómo inciden los planteos de la ética en Contabilidad? ¿De qué forma se relaciona la contabilidad con la Responsabilidad Social?
- ¿Difiere la aplicación de normas tecnológicas, para diferentes tipos de organizaciones, en cuanto a si son con o sin fines de lucro?
- ¿Cómo lograr un consenso o Acuerdo general de toda la comunidad contable? ¿Interesa, es posible lograrlo?

El problema a plantear, será:

¿Existe, o puede existir, una Teoría General Contable? ¿Es deseable que así ocurra?

I.d HIPÓTESIS CENTRAL.

Es posible articular una Teoría General de la Contabilidad, a través de un consenso generalizado sobre sus conceptos fundamentales.

Consideraciones sobre la hipótesis:

a) No existe actualmente – ni existió en la década de los '80, época de publicación de Replanteo – un consenso sobre el dominio de la disciplina, punto de partida para elaborar una Teoría General. Esto involucra investigar sobre los agentes que intervienen, los diferentes segmentos, los lineamientos con los cuales diseñar e implementar un determinado sistema de información contable, analizar los usuarios, las características de los emisores y de los organismos emisores, a modo de ejemplo.

b) No se presta igual atención a los diferentes segmentos financiero y eventualmente, gerencial, que al resto de los mismos.

c) Hay una influencia casi hegemónica de los grandes estudios de Auditoría – 4 ó 5 grandes estudios que reemplazan a los otrora llamados “Los 8 Grandes” -, con todas las consecuencias que esta situación implica.

d) Se confunde el avance de la Disciplina Contable con el avance en temas profesionales.

e) Hay diferencias significativas en la organización de la profesión en distintos países. Esto repercute a su vez en el proceso de emisión de normas contables.

Sin embargo, y en oposición a estos aspectos mayormente negativos o al menos críticos, se destacan indicadores que permiten proponer la hipótesis planteada.

f) A través de la evolución del pensamiento contable, se puede detectar una tendencia firme en el sentido de reconocer cada vez más los diferentes segmentos en Contabilidad. Como resultado de ello, se puede citar el cambio de nombre de las llamadas inicialmente “Normas internacionales de Contabilidad” por “Normas internacionales de Información Financiera”; está demostrando que las primeras son muy acotadas para brindar un panorama completo sobre el desempeño de los entes. Siendo organizaciones sociales, de diversa complejidad, corresponde utilizar cuerpos normativos más amplios que los

únicamente financieros. Es cierto que actualmente los informes sociales, por ejemplo, no son obligatorios y las normas emitidas por lo tanto son de relativa aplicación, pero indican la dirección que toma la comunidad contable y la de los usuarios de los informes contables.

g) No aparece como fundamental la definición de la naturaleza epistemológica, pero hay una gran parte de los trabajos doctrinarios que coinciden en ciertos elementos para calificarla de ciencia, tecnología o, al menos, técnica científica, ya que en ellos se plantean metodologías de investigación, teorías consistentes, normas tecnológicas y fundamentos filosóficos. Es decir, se está reconociendo que se trata de una disciplina científica, aun cuando no haya un consenso sobre su definición precisa.

h) Hay preocupación por parte de la profesión, de las empresas y de organismos internacionales ajenos al ámbito financiero – como el GRI, Global Reporting Initiative por ejemplo – en la preparación y presentación de informes contables vinculados al segmento social.

i) La dimensión ética también incide y debe ser reflejada en los informes contables. Las empresas significativas en el contexto internacional aspiran a obtener Certificaciones por parte de organismos como el GRI nombrado, para lo cual necesitan entre otros elementos, informes contables que reflejen las políticas y el clima ético de cada organización.

j) Los cambios en las regulaciones contables, constituidas principalmente en cursos de acción futura, no siempre son planteadas en la forma del “deber-ser”; se mantiene cierta tendencia descriptiva de prácticas, lo que resulta inadecuado para que los cambios se transformen en avances teóricos.

II – ANTECEDENTES – LA CONTABILIDAD EN LA DOCTRINA.

II.a ANTECEDENTES: ANÁLISIS DE LA DOCTRINA A TRAVÉS DE LA HISTORIA.

El análisis de la evolución histórica tiene sentido como punto de partida del estudio de las doctrinas vigentes actualmente y como una forma de mejorar la comprensión de las mismas; estableciendo comparaciones, destacar en qué aspectos se ha evolucionado, dónde se mantienen los mismos enfoques y quizás, qué teorías debieran continuar su desarrollo. De allí que sea importante repasar los avances sucesivos, marcando las notas distintivas de cada uno de las diversas corrientes; principalmente, permite proponer – lo que constituye uno de los objetivos de este trabajo – algunas bases de acuerdo sobre una Teoría General Contable en torno al dominio y al rol de la Contabilidad.

En el capítulo titulado Antecedentes del Informe de Replanteo no desarrollan este análisis, sino que toman las opiniones de algunos de los líderes de las distintas escuelas del llamado período científico, para comparar y plantear una posible definición de “Contabilidad” y analizar el proceso de emisión de normas. Creo que resulta pertinente profundizar la evolución histórica para destacar los diversos aportes en la búsqueda de dicha definición, tomando además elementos de esas escuelas con el objeto de fundamentar mi posición respecto del campo de conocimiento de la disciplina.

Hay cierta coincidencia en las divisiones de los períodos históricos y en sus hitos demarcatorios principales; una división clara es la propuesta por Montesinos Julve (1978), en:

- Período empírico
- Período de la partida doble
- Período científico.

Asimismo, podemos establecer algunas subdivisiones de estos períodos, para profundizar el análisis: una pre-historia de la que se han encontrado vestigios de dibujos y signos, sería una subdivisión caracterizada por otro historiador – López de Sá (1997) - como período Intuitivo, mientras que un primer período - ya histórico - marcado por la simple transmisión, entre distintas culturas, de las prácticas y costumbres en las registraciones conforman ese

período empírico. Lo cierto es que en estas épocas no hay ningún tipo de sistematización sobre los métodos usados, pero sí hay evidencias de anotaciones contables en civilizaciones tan antiguas como la sumeria, la egipcia, griega y romana. La aparición del Libro de los Ábacos (año 1202), escrito por Leonardo Fibonacci de Pisa, con un fuerte impacto en las registraciones contables a raíz de la difusión de los números arábigos es el punto de pasaje al período de la Partida Doble y de partida para registraciones que podemos reconocer como más afines a métodos de registraciones contables actuales.

II.a.1 Período de la Partida Doble.

Si bien para Montesinos Julve la “génesis” de la Partida Doble se da a partir de ese hito, tanto para Joseph H. Vlaeminck (1961) como para Lopes de Sá (1997) hay evidencia del uso de este método de registración en Grecia, Creta y Roma. Coinciden en que el renacimiento de este método, especialmente en ciudades de Italia como Venecia o Génova, se da alrededor del siglo XIII pero sostienen, a diferencia de Montesinos Julve, que es consecuencia de similares condiciones a las seguidamente citadas. También A. R. Belkhaoui marca elementos que se repitieron en estas dos etapas históricas ya sea en la antigua Grecia y Roma o en la Europa de la Baja Edad Media:

- Arte de la escritura
- Aritmética (particularmente, a partir del siglo XXIII se difunde la numeración arábica en Europa gracias al tratado *Liber Abaci* de Leonardo Fibonacci, de Pisa)
- Moneda
- Comercio
- Crédito
- Capital y Propiedad privada
- Desarrollo de asentamientos urbano. Este elemento, no incluido en el trabajo de Belkaoui, es especialmente importante en el sur de Italia ya que los primeros registros de partida doble que se conservan actualmente, en forma completa, datan

de la primera mitad del siglo XIV, en Génova, correspondiendo a recaudadores de impuestos municipales.

Es interesante la descripción que hace Lopes de Sá (1997) de ...“registros separados en débito y crédito con una línea divisoria” ... referida a registros cretenses reproduciendo las prácticas de Medio Oriente, porque indica que es un método que se adaptó a las necesidades de quienes practicaban contabilidad ya desde épocas muy antiguas.

De todas formas, el desarrollo definitivo de la partida doble, tal como lo recalca el trabajo ya citado de Montesinos Julve, se dio con la aparición del Capitalismo como sistema económico. Si hasta ese momento se hablaba de “riqueza”, se pasó a hablar de “capital productivo”. Por la dualidad que ofrece el método de la partida doble, es el considerado hasta la actualidad como el sistema de registración más apto en relación al Capitalismo, por la mayoría de los tratadistas. La expansión del Método de Partida Doble a partir de 1494, con la impresión del Tratado de Fray Luca Paccioli, dio comienzo a tres siglos de preocupación y desarrollos sobre la mecánica de las cuentas. Se avanzó en la teneduría de libros y con ello, se asentaron las bases para que a partir de estas escuelas se conformaran las teorías que estudiaron a la Contabilidad en sí misma, como un campo del conocimiento con objeto propio vinculado a las organizaciones, pero diferenciado de la Administración u otras disciplinas en cuanto al interés primordial de objeto de estudio.

Mientras que esta última disciplina estudia el manejo del ente, el que constituye el objeto central de su problemática (hacienda, en la terminología de la época), la Contabilidad busca brindar información sobre dicho ente y medir su desempeño para la toma de decisiones. Esta noción no quedó plasmada en los inicios, sino que formó parte de la discusión entre las diferentes escuelas y continuó a partir del período posterior de evolución histórica; cabe destacar que esas primeras diferencias se mantienen en cierta forma hasta la actualidad en las concepciones que hoy coexisten respecto del dominio de la contabilidad: desde las que lo consideran como únicamente vinculado a información patrimonial, hasta la concepción más amplia que reconoce otros segmentos como el gerencial o el social.

Otro punto de debate entre las escuelas contables del período contista y posteriormente, los neocontistas, era el de definir cuál era el objeto de representación de las cuentas. Por un lado, existían quienes sostenían que representaban derechos y obligaciones

de los propietarios y del ente, de deudores y acreedores. Esta concepción jurídico personalista, que como bien dice Montesinos Julve es un buen recurso pedagógico, no tiene sustento frente a las doctrinas económicas que sostienen que las cuentas representan valores. Más adelante, un tratadista de Venecia, Fabio Besta fundamentará la concepción materialista. Besta da un buen ejemplo para ilustrar su postura en cuanto a que las cuentas reflejan valores y no derechos: si a una persona que posee determinados bienes dentro de su patrimonio se los roban, sigue teniendo derechos sobre dichos bienes, pero al no poder disponer de ellos, nada valen para él si no los puede recuperar. No habrá perdido el derecho sobre los mismos y de considerar esta situación se ocupa el derecho, pero no tendrá sentido que sigan registrados dentro de su patrimonio si se da la situación planteada, ya que no puede disponer de los mismos ni de sus frutos.

Las escuelas hacendalista, controlista, de economía hacendal o el patrimonialismo se conforman a partir de esta concepción y en su afán de estudiar la filosofía de la disciplina en sí misma, dan inicio al período llamado Científico, comenzando con un hito destacable que fue la publicación del tratado de Francesco Villa en 1840.

II.a.2 Período Científico.

Los avances de las escuelas neocontistas se fueron desarrollando casi uniformemente en el sentido de estudiar los fenómenos vinculados al patrimonio de las organizaciones. Ya desde las definiciones de la disciplina contable, hay una importante corriente dentro de la comunidad de quienes trabajan en Contabilidad a considerar que brinda exclusivamente información sobre el patrimonio y su evolución. Es evidente que la escuela patrimonialista sigue teniendo gran influencia actualmente, en el sentido de haber desarrollado modelos contables, normas y teorías con énfasis en criterios de medición y otros aspectos relacionados con fenómenos estrictamente patrimoniales.

Al desarrollar los elementos de los sistemas contables, a partir del Informe 27 del Instituto Técnico de Contadores Públicos, se plantea como primer elemento al Plan y Manual de cuentas. Mi postura, siguiendo entre otros a Matessich es que debiera redefinirse este elemento. Las cuentas dejaron de ser objetos de observación, pasando a ser instrumentos de registro, pero no son el único instrumento posible; lo adecuado entonces

sería redefinir este primer ítem como “unidad instrumental de registro”, ya que en otros segmentos se necesiten otras medidas de desempeño y otros instrumentos de información. Es indudable que en el segmento patrimonial o financiero seguirá siendo “Plan y Manual de Cuentas”, pero cabe desarrollar posibles alternativas de unidades instrumentales en segmentos como el gerencial o el social, que permitan igualmente evaluar el desempeño de los entes.

Comparando las definiciones de los distintos tratadistas, en Informe de Replanteo optan por separar autores – como he manifestado en la parte introductoria - en las divisiones “anglosajona” y “europeo – continental”, como si fueran, cada una de ellas, un bloque de pensamiento hegemónico. Siguiendo a García Casella en su Revisión del mismo Informe, es criticable que manifiesten, respecto de los autores norteamericanos que ...“serían casi siempre inscriptos en la tendencia de enfocar con carácter práctico el problema y enfatizando, a veces, la función o la actividad del contador en lugar de tratar de clarificar la parte conceptual del asunto”. Aquí García Casella continua su revisión crítica manifestando que han omitido autores en esta corriente anglosajona como Mattessich o como Ijiri, que han hecho importantes aportes teóricos.

En realidad, y tomando una postura conciliatoria entre Replanteo y la crítica del Dr. García Casella, hay que admitir que la doctrina norteamericana – especialmente luego de la aprobación de los P.C.G.A. – se desarrolló en forma descriptiva, abocada a la resolución de problemas planteados en la práctica. A partir de la década del sesenta es cuando encontramos escritos de Ijiri, Mattessich o Belkaoui con estudios metodológicos y de conceptos fundamentales.

En la corriente llamada Controlismo se destaca Fabio Besta: la contabilidad tiene como fin el control de la riqueza hacendal. Inicia su trabajo definiendo los conceptos de hacienda (organización), administración y la necesidad de que la hacienda posea riqueza (patrimonio) para poder existir. Reflexionando sobre la riqueza / patrimonio, afirma que la satisfacción de necesidades de la organización a través de dicho patrimonio genera una cantidad de fenómenos que deben ser estudiados por medio de una ciencia específica. Se diferencia de los personalistas estudiando la riqueza como un concepto en sí misma y por sus manifestaciones y no a través de los derechos y obligaciones que se generan con los cambios patrimoniales, lo que implica una realidad materialista no jurídica, es decir no personalista. La Contabilidad, para Besta, es la ciencia del control económico. Las funciones de la

administración económica se dividen en funciones de gestión, dirección y control, que son las que corresponden a la contabilidad. El patrimonio es un agregado de valores, siendo por lo tanto el valor un concepto fundamental para estudiarlo.

Podemos decir actualmente que el control del patrimonio forma parte del dominio de la disciplina contable, sin que sea por ello la única función ni tampoco la más significativa.

En la corriente denominada Haciendalismo, Cerboni - teórico italiano - confunde en cierta forma el objeto de la Contabilidad con la Administración y con la Economía, además de seguir enrolado en la concepción personalista, que ya se ha objetado. Considera que la Contabilidad es “el estudio de las leyes que gobiernan las haciendas, consideradas en sí mismas o contempladas en relación con todas las demás; y por finalidad práctica las normas con las que las haciendas deben ser organizadas y dirigidas para que alcancen su fin” La Hacienda (organización) es la célula social donde el hombre desarrolla sus actividades para satisfacer sus necesidades. La organización solo puede existir con riqueza, en el sentido de patrimonio o Capital. Estudian entonces, en esta corriente, todos los fenómenos relacionados con las organizaciones como formando parte de la Contabilidad y dándole una importancia superior a la Administración.

Por el contrario, la escuela industrialista de Fayol o Taylor estudian la que consideran Ciencia de la Administración u Organización Científica, según la denominación conferida por uno u otro, en forma preeminente y no tratan a la Contabilidad más que tangencialmente.

Gino Zappa toma el planteo de Besta y en forma similar considera que la Economía Hacendal incluye tres disciplinas: la Organización, la Técnica Administrativa y la Contabilidad; a esta última la denomina más bien “revelación” o “manifestación”, limitando su contenido a la registración de las operaciones. Creo que esta concepción resulta estrecha para quienes tenemos una concepción amplia de la contabilidad, pero también para quienes dentro de los segmentos de la disciplina, al menos aceptan el gerencial, aparte del patrimonial. De forma similar a los desarrollos de Besta, queda poco clara la distinción entre el campo de la Administración, de la Economía y de la Contabilidad, pero cabe rescatar de este aporte la vinculación del objeto de esta última con las organizaciones y los registros e informaciones sobre sus operaciones.

Otro de los temas centrales en la preocupación de Zappa fue la concepción reditualista, centrada en manifestar contablemente la formación de la ganancia. En esta misma dirección, se puede notar que uno de los primeros paradigmas de la corriente principal del pensamiento contable se vinculó a la idea de “Verdad económica única”: aplicando las técnicas adecuadas para las registraciones contables – dentro del segmento financiero exclusivamente – se puede determinar el resultado del período del ente analizado. En este paradigma no se tienen en cuenta distintos enfoques según quiénes son los interesados en la información y por lo tanto, tampoco la posibilidad de que haya distintos cuerpos normativos a aplicar.

El pensamiento en el que se inserta el Informe de Replanteo se acerca a esta corriente; si bien presenta un avance importante al alejarse de las mediciones a valores de costo como principio axiomático, determinando la ganancia en función de valores corrientes, centra el análisis casi exclusivamente en el segmento financiero, buscando la medición del patrimonio y del resultado que mejor reflejen la realidad económica (única, en este enfoque).

Un tratadista que continuó el trabajo de Zappa fue Pietro Onida, dentro de la escuela de Economía Hacendal siendo su postura que el objeto de estudio de la disciplina era el estudio de la vida económica de la hacienda, tanto desde la organización como desde la gestión, como un todo completo, pero desde un análisis cuantitativo. No siempre separa a la Contabilidad de la Administración, pero sí la diferencia de la Economía, sosteniendo que esta última se ocupa del “patrimonio de la sociedad”. En opinión de Lopes de Sá, la concepción hacendalista de Onida lo acerca al patrimonialismo que se comenta seguidamente.

Siguiendo una vía similar a las de Besta y Zappa, Vincenzo Masi consideraba a la Contabilidad como la ciencia del patrimonio. El fin de la disciplina era el de gobernar las organizaciones y administrar el patrimonio de las mismas a partir de la información brindada sobre el mismo, en sus aspectos dinámico, estático, cualitativo y cuantitativo. Este último aspecto era el objeto concreto de la Contabilidad, mientras que el cualitativo se vinculaba con un componente económico. Para esta concepción, la medición adecuada y las representaciones de las variaciones patrimoniales constituían el fundamento de la disciplina, pero mantenía cierta confusión con la gestión que no logra una separación conceptual de la disciplina administrativa. Lo que sí cabe destacar es que por las manifestaciones de Lopes de Sá en su trabajo sobre la Historia de la Contabilidad, Masi fue el líder de un Patrimonialismo

científico, a diferencia del patrimonialismo intuitivo y empírico encarado hasta su intervención; se dedicó a investigar los fenómenos que observó en las variaciones patrimoniales, pero no se limitó a describir estos fenómenos sino que elaboró teorías que reflejó en trabajos escritos y publicados entre 1960 y 1970 sobre Filosofía de la Contabilidad, con interpretaciones sobre los fenómenos explicados través de lo que él consideraba la Ciencia del Patrimonio, como un campo del conocimiento autónomo y con contenido propio.

Como ilustración de otras líneas de su pensamiento, se puede citar que desarrolló una teoría del valor en Contabilidad, diferente de la teoría de valor de la economía o de otras disciplinas; dicho valor se expresaba en moneda de cuenta.

Respecto del concepto de unidad de medida, también se ha ido evolucionando y si bien la moneda es el común denominador para expresar los valores, no es necesariamente excluyente y vemos una tendencia a brindar, al menos en información adicional a los estados financieros – este punto no es optativo, sino que es requerido por la normativa legal en el caso de entidades que hacen oferta pública de sus valores - informaciones contables en unidades físicas o ratios, como indicadores más rigurosos y específicos de la gestión de los entes aún en el segmento patrimonial; otra posibilidad es dar a conocer porcentajes de participación del ente emisor del informe, en el mercado o en una rama de la actividad.

La teoría de las causas económicas tiene el mérito de clarificar aún más la igualdad contable desde el punto de vista estático: el haber de una cuenta representa el origen de un hecho económico, el debe representa el efecto. Lo que el ente posee en el Activo y según cómo lo financia, en el Pasivo o en el Patrimonio Neto. Se podría extender esta línea de análisis de flujos y causas económicas directas a los resultados, a flujos de fondos operativos y no operativos; de esta forma se pueden estudiar, por ejemplo, las registraciones vinculadas al interés del capital propio o a transacciones internas del mismo ente. Sobre este particular Yuji Ijiri (1975, citado en Montesinos Julve, 1978) manifiesta que: ...”el elemento esencial en la contabilidad por partida doble es la relación causal ente un incremento y una disminución en los recursos presentes o futuros de una entidad”. ... “la partida doble no puede contemplarse estáticamente, sino de forma dinámica; los hechos registrados no deben considerarse aislados, sino dentro de cadenas causales, con lo cual el lenguaje contable nos incita a investigar los cambios en los activos, no de forma aislada, sino relacionados con algún otro cambio, en el pasado o en el futuro. La superioridad de la doble clasificación sobre la

partida simple no es solo de tipo formal, sino que nos permite contemplar los valores de forma sistemática, entrelazados mutuamente dentro de la estructura de una red causal.”

Hacia mediados del siglo XX cobraron importancia los desarrollos de la contabilidad de costos y la contabilidad de gestión. Siguiendo los desarrollos orientados a la Administración de la escuela industrialista, se escribieron obras importantes sobre la determinación de diferentes costos según distintos objetivos, sobre la relación de los costos y la fijación de precios – es el caso de la obra de J.J.W. Neuner, de 1937, *Contabilidad de costos. Principios y Práctica* –, sobre costos de oportunidad, sobre costos para la toma de decisiones de la gerencia; hay numerosos autores norteamericanos que escribieron al respecto, y cito a modo de ejemplo el libro de C.T. Horngreen “*Cost Accounting. A Managerial Emphasis*” (1962), cuyo título me exime de mayores comentarios.

Montesinos Julve manifiesta que: “La rama de la Contabilidad ocupada de los fenómenos macroeconómicos se conoce como Contabilidad Nacional, Macrocontabilidad, Contabilidad Macroeconómica o Contabilidad Social”.

Yanovsky (1968) comienza el prefacio a su libro con el siguiente párrafo: “ La contabilidad social nació a consecuencia del deseo de unir de una forma amplia y significativa todos los hechos observados disponibles sobre la actividad económica y financiera de una nación.” ... Incluía en estos hechos, a los que dedicaba su obra: a) al sistema de cuentas nacionales, para la medición de la renta nacional, la producción final, el consumo y la acumulación del capital; b) el sistema “*input-output*” definido como proceso interindustrial de producción y del movimiento de mercaderías y c) el sistema de flujos de fondos para financiar los procesos de producción, el consumo y la inversión. La definición de una rama de la contabilidad por parte de este escritor norteamericano ha sido superada en pocas décadas.

Desarrollos posteriores sobre el dominio de la disciplina han diferenciado a la Contabilidad Pública o Gubernamental, de la Económica y la Social. Por esta última se entiende la rama o segmento que se ocupa de aspectos micro y macro sociales, en especial los informes sobre Responsabilidad Social y problemática medioambiental.

Entre otros aportes encontramos intentos de desarrollar teorías contables en términos formales o en términos matemáticos. Se han opuesto a esta concepción diversos autores

destacando por un lado el rol de la disciplina de informar sobre, entre otros campos que abarca, realidades económicas y adaptada a las necesidades de los usuarios; siendo un aspecto preponderante el desarrollo de técnicas y sistemas de información que se constituirían en artefactos o herramientas de la disciplina y que acercan a la contabilidad a un concepto de tecnología científica, los intentos que se vinculan con una ciencia formal no serían aplicables. Por otro lado, Ijiri y Mattessich han explorado las posibilidades formalizadoras, intentando avanzar en resolver los problemas que plantea, por ejemplo, la medición en Contabilidad.

La corriente de pensamiento que, hasta el presente, se ha desarrollado ampliamente es la que tiene en cuenta los aspectos conductistas y comunicacionales en las organizaciones y en el contexto vinculado a ellas. En ello van acompañando los desarrollos de las teorías en Administración y las organizaciones son vistas como individuos que interactúan y tienen sus propios objetivos. El rol de la contabilidad es servir como medio de comunicación y se constituye en el principal sistema de información de los entes. No sólo se brinda información para los usuarios internos sino que, adaptándose a diferentes necesidades, el sistema contable permite preparar informes para usuarios externos y al respecto hay diferentes enfoques según las teorías que se consideren: stake-holders, modelo de los grupos de interés social, o share-holders, es decir modelo del accionista. Hay una fuerte relación entre los procesos de brindar información, comunicarla y la toma de decisiones y la tendencia actual en Contabilidad es desarrollar teorías que tienen como eje central de la problemática esta relación, especialmente en el campo de la microeconomía. Esto implica que hay una relación entre la información y la conducta del decisor.

II.a.3 Período filosófico – normativo.

Este período, propuesto por López de Sá a partir de los importantes cambios en la disciplina acaecidos desde la segunda mitad del siglo XX, se caracteriza por profundizar la reflexión sobre las teorías y la interpretación de los conceptos contables, así como por los procesos regulatorios que deben acompañar el avance de las teorías normativas como serían las correspondientes a la Contabilidad y lo que justifica su tratamiento en forma separada del período científico.

Si bien las regulaciones se dieron a partir de la crisis de origen financiero de 1929 – 1930 en la Bolsa de Nueva York, toda la doctrina coincide en que estos desarrollos que marcaron décadas de prácticas fueron basadas en teorías descriptivas para solucionar problemas prácticos más que fundamentados en desarrollos teóricos. Por el contrario, a partir de los años sesenta, los desarrollos en la disciplina denotan avances conceptuales y metodológicos.

Han impactado en la Contabilidad situaciones tan disímiles como las aquí detalladas:

- ✓ Investigación de la propia naturaleza epistemológica de la disciplina
- ✓ pasaje de corriente clásica en Administración a teorías humanistas, enfoques de dirección estratégica o teorías sistémicas
- ✓ Aplicación de corrientes filosóficas estándar y no estándar a investigaciones metodológicas y epistemológicas contables; nuevos paradigmas contables
- ✓ Avance de corrientes normativas por sobre las descriptivas
- ✓ Búsqueda de confiabilidad en los informes contables
- ✓ Análisis de efectos circulatorios de la riqueza y similares que indican necesidad de información más eficiente en contabilidad
- ✓ Avances en la tecnología de la Información
- ✓ Influencia de la responsabilidad social
- ✓ Globalización

Los avances en las regulaciones que tuvieron en cuenta estos impactos se hicieron imprescindibles en el ámbito contable. Si bien se mantiene la terminología de “principios” en el caso de las normas de E.E.U.U. hay que reconocer que las mismas han sido reformuladas a partir de una metodología diferente y basada en el “deber-ser”, es decir en la racionalización de los procedimientos y no en su mera descripción. Los procesos de emisión de normas contables y los objetivos buscados por las mismas tuvieron una transformación radical. La globalización cambió el rumbo de las regulaciones para empresas que cotizan y determinó el camino hacia la convergencia de normas, en el campo de los informes financieros.

Adicionalmente, investigadores que demostraron ineficiencias en la información de la registración a través del método de la partida doble – por ejemplo, los trabajos de Moisés García en los años ochenta – y la propia práctica contable, sumados a los avances en Informática, llevaron a que los programas de contabilidad pasaran de ser solamente registración a gestión y registración, es decir integrados a todas las etapas de la administración de las organizaciones (e-business). Paralelamente, se buscaron formas de representación en contabilidad adicionales a la convencional (registros cronológicos y sistemáticos de partida doble clásica) como por ejemplo la matricial, la sagital – a través de grafos – y la vectorial.

Tanto en el campo internacional como en la propia Argentina hay valiosos aportes de investigadores que han publicado obras con análisis de los principales fundamentos de la disciplina; si hay algo criticable en ello es la fragmentación de los aportes ya que no aparece como posible – en el momento actual – el lograr una Teoría General Contable, una de las principales aspiraciones del Informe de Replanteo. Otro aspecto quizás preocupante es la fuerte influencia en el mundo contable de grupos de interés – como las cuatro grandes firmas de auditoría de estados financieros - ya sea en la regulación, como en la conformación de los organismos de profesionales y en su accionar.

Con las crisis más recientes, ya entrados en el siglo XXI, quedaron demostrados los problemas derivados de la falta de transparencia de la información contable a terceros ajenos al ente y la necesidad de relación entre los informes contables y el gobierno de las organizaciones. Con normas como las Leyes SOX ⁽³⁾ se introdujeron importantes modificaciones a los informes, se desarrollaron Códigos de Gobierno Societario, Códigos de Ética en las empresas, poniendo a disposición de los usuarios interesados esta información en internet.

Como contrapartida positiva, organismos internacionales otorgan certificaciones vinculadas a la gestión medioambiental. Los informes sobre la misma corresponden al Segmento Social de la disciplina; informes de Responsabilidad Social y sobre el clima ético de las organizaciones constituyen un avance que jerarquiza la práctica contable.

(3) SOX son las siglas de los apellidos Sarbanes y Oxley, legisladores estadounidenses propulsores de las leyes que requieren la transparencia de los informes de las llamadas Compañías Públicas, porque recurren al ahorro del público a través de la oferta de sus títulos en las bolsas.

II.a.4 Conclusión del acápite sobre evolución histórica de la doctrina.

Considero importante profundizar, y lo he hecho en mayor grado que en el Informe revisado, en la evolución doctrinaria como paso necesario para lograr un mayor entendimiento en las doctrinas y teorías actuales. Por otro lado, no he hecho divisiones entre las corrientes “anglosajona” y “europeo – continental”; entiendo que no hay características

que justifiquen una demarcación tajante: no considero que tengan conceptualizaciones tan disímiles sobre la disciplina ya que dentro de cada corriente hay diversidad de visiones y entiendo que la tendencia hoy es la construcción de avances doctrinarios enlazados entre los distintos investigadores. Esta construcción interrelacionada no significa en modo alguno que haya avances en la conformación de una Teoría General, pero al menos acerca la posibilidad de su concreción.

Destaco la importancia de analizar la evolución histórica de las corrientes de pensamiento, aún a través de una síntesis como la aquí plasmada, para destacar los aportes que más se reflejan en los desarrollos actuales o para mejorar su comprensión a través del análisis comparativo. Esta importancia aparece en Montesinos Julve, *op. cit.*, como justificación e influencia en la elección del programa de investigación:

“La metodología de los programas de investigación se sitúa en el ámbito del *desarrollo del conocimiento científico* y supone un planteamiento diacrónico o dialéctico, frente a las metodologías sincrónicas, estructurales o intemporales, propias del que se ha venido a denominar <el contexto de justificación>. La metodología de los programas de investigación se preocupa de la génesis de las teorías, y por la lógica de su evolución y desarrollo, guiada por una *“heurística positiva”* en cuyo establecimiento juegan un importante papel los estudios de historiografía, tanto interna como externa a la ciencia de la Contabilidad, si bien a nuestros efectos es la primera la que merece un énfasis y una atención especiales.” La metodología comentada permite agrupar las teorías en torno a diversos paradigmas, aceptados convencionalmente (aquí puede percibirse la influencia de Kuhn) formados por un conjunto de hipótesis fundamentales.

... “Un programa de investigación es abandonado ... en el caso de las teorías normativas, como la incapacidad para prescribir normas que resulten en una superior eficiencia de las acciones.” (4)

“El estudio del desarrollo científico de la Contabilidad ... constituye un proceso diacrónico, dialéctico, que además en Contabilidad debe estar en contacto directo con el ámbito de los hechos. La formación histórica de nuestra disciplina nos muestra que sus planteamientos cambian de forma más o menos radical a lo largo del tiempo, y que estas mutaciones afectan, de forma amortiguada y con cierto retraso, a las prácticas desarrolladas en el terreno profesional, con lo que, efectivamente, los investigadores de la Contabilidad, y en su medida los profesionales, se tienen que enfrentar de tiempo en tiempo con cambios en la disciplina ...”.

(4) Montesinos Julve informa, a través de una cita, la metodología utilizada, que es la de Imre Lakatos, plasmada en “History of Science and its Rational Reconstructions” y en Lakatos y Musgrave, “Criticism and the Growth of knowledge”.

II.b ANTECEDENTES: EVOLUCIÓN DOCTRINARIA EN LAS DEFINICIONES.

II.b.1 Ampliación del análisis de replanteo.

En el informe de Replanteo transcriben distintas definiciones, manteniendo la separación ya citada entre corrientes anglosajona y europeo-continental, que como se ha dicho, no se justificaría al menos en la actualidad. Más bien opto por comentar algunas notas que caracterizan a la disciplina en las definiciones allí volcadas y destaco definiciones de investigadores que implican un aporte al concepto amplio de Contabilidad, al cual adscribo.

Citan, en Replanteo, definiciones de:

- Escuela anglosajona
- ✓ AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), en su “*Accounting Research Bulletin N. 43*”, noviembre de 1940;
- ✓ AAA (American Accounting Association), en un trabajo del Comité de dicha asociación, en 1968.
- ✓ Paul Grady, “*Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises*”, Accounting Research Studies Del AICPA, 1965.
- ✓ William A. Paton, de *Essentials of Accounting*, y Manual del Contador, versión en español de Uteha, 1a edición de 1943
- ✓ H. A. Finney, de “*Principles of Accounting*”, 1931.

Toman otra definición del citado AICPA que considera a la Contabilidad de servicios cuya función es la de brindar información principalmente patrimonial, útil para la toma de decisiones económicas. Este Instituto considera que la disciplina abarca diversas ramas y cita a la Contabilidad General o Financiera, la Contabilidad Gerencial y la Contabilidad Gubernamental.

El Informe critica esta definición en dos aspectos: primero, por cuanto la considera descriptiva de las funciones de la disciplina, en vez de ser conceptual; en segundo lugar, los autores opinan que la definición abre... “otra vez, equivocadamente, la brecha entre

Contabilidad General y Contabilidad Gerencial, y con el agregado de una nueva rama: la Contabilidad Gubernamental.” Entiendo que la primera crítica es válida mientras que esta última ha sido revisada y superada, años después, en la concepción amplia de la Contabilidad que considera que el dominio de la misma abarca los segmentos incluidos en la definición del Instituto con el agregado, al menos, del segmento Social y Medioambiental.

En este grupo de definiciones, más allá de lo criticado por García Casella en cuanto a que las citas son indirectas, es decir hechas a través de otras publicaciones, eligen aquellas en las que se privilegia el segmento financiero de la contabilidad y la porción parcial referida a teneduría de libros y la normativa respectiva.

Otro ejemplo de autores anglosajones es el de Robert N. Anthony (1969) “Casi toda empresa tiene un sistema contable, es decir, un medio para recolectar, sumarizar, analizar y presentar, en signos monetarios, información relativa al negocio. En el estudio de esos sistemas es útil considerarlos compuestos de dos partes, contabilidad financiera y contabilidad administrativa, no obstante que las dos no se encuentran en la práctica separadas de modo evidente.”

“La “contabilidad financiera” tiene el objetivo principal de proporcionar información financiera a personas ajenas a la operación interna de la negociación: accionistas, banqueros, otros acreedores, oficinas gubernamentales, etc. Por tanto, la técnica, reglas y principios conforme a los cuales se recopilan y presentan las cifras contables, reflejan en grado sumo las exigencias de estos factores externos.”

“Las personas responsables de la marcha de un negocio – funcionarios o directivos del mismo – también necesitan de información contable que los ayude a realizar eficientemente su trabajo. Aun cuando una parte sustancial de la información puede obtenerse de la que se elabora para los interesados externos, los directivos necesitan también de gran variedad de datos adicionales.”

“La designación “Contabilidad Administrativa”, que es el tema de este libro, concierne a la información contable que es útil para los que administran negocios. Como se verá, el tipo de información que se recopila varía según los propósitos que se persigan para el uso de la misma de los problemas que se van a estudiar, que en este caso contribuyen a descifrar o a resolver problemas administrativos”.

Es interesante la separación que establece este autor entre lo que sería la Contabilidad financiera y la Contabilidad gerencial, y la noción que tiene respecto de la disciplina, incluyendo estimaciones: “La contabilidad es un sistema para registrar y sumarizar las magnitudes de los hechos financieros de un negocio y, tal como sucede con cualquier magnitud, una cifra contable es una aproximación y no un valor absoluto. Lo mismo ocurre con las ciencias físicas. El que hace uso de las cifras debe conocer el grado de aproximación.” Reconoce que el conocimiento de las situaciones es, en numerosas ocasiones, parcial. Es destacable que se reconozca el grado de incertidumbre que pueden involucrar algunas mediciones y por ello es necesario que se transparenten las bases con que se preparan los informes contables. Puede que se critique a este autor en el sentido de no haber buscado aspectos teóricos más conceptuales, pero aporta características y objetivo de la información contable que también aportan a la disciplina actualmente. Como corolario del análisis de Anthony, interesa comentar que sostenía que las “cosas las hacen las personas, no los números. ... un sistema contable es inútil para la administración si no sirve para promover la acción de las personas.”

En un párrafo conclusivo del punto, los autores de Replanteo manifiestan: “La cita de definiciones podría prolongarse con las de otros autores norteamericanos, casi siempre inscriptos en la tendencia de enfocar con carácter práctico el problema y enfatizando, a veces, la función o la actividad del contador en lugar de tratar de clarificar la parte conceptual del asunto.” A ello García Casella contesta que omiten otros aportes anglosajones de visión muy diferente, como por ejemplo, Matessich. En una revisión hecha por López Santiso (2001), incluye a algunos de estos autores, pero sin embargo mantiene el mismo párrafo que, entiendo, es válido si sólo acotamos el análisis a autores de las primeras décadas del siglo XX. Parece pertinente señalar, en este sentido, que las definiciones seleccionadas por los autores de Replanteo son bastante anteriores a la fecha de dicho Informe.

Interesa, por lo tanto, reseñar definiciones dentro de esta misma escuela que no adolecen de la crítica hecha por Replanteo. Aún la AAA, citada en el Informe, explicita en “*A Statement of Basic Accounting Theory*” (1966, citado en el mencionado Informe) un pensamiento diferente del que surge en Replanteo: “No se puede equiparar la teoría

contable con la suma de las prácticas contables en uso que carece de un criterio lógico que le permite aceptar o rechazar diversas prácticas.

En función de los cambios que se están produciendo en diversas áreas del saber ... se pronostica una ampliación de la teoría contable que será más normativa y menos descriptiva, haciendo énfasis en aspectos de medición y comunicación.”

Mattessich postula una definición que, en primer lugar, no quede restringida exclusivamente al ámbito de la microeconomía, sino que también abarque los que sería la Macrocontabilidad que incluye tanto a los informes vinculados al sector macroeconómico como a los de entidades gubernamentales. Sostiene que “una Teoría de la Contabilidad que pretenda fundarse sobre bases científico-analíticas y no dogmático-legales, no puede renunciar al potencial de generalización y fecundidad que tal unificación proporcionaría”. La unificación a la que se refiere es justamente a los ámbitos micro y macro.

Por otro lado, al criticar la doctrina anglosajona, los autores de replanteo expresan:

“La doctrina anglosajona no ha atacado – o no lo ha hecho con fortuna – los problemas centrales de la Contabilidad. Por ejemplo: nunca ha definido el concepto de “ganancia” desde un punto de vista contable, o lo ha hecho con definiciones de carácter “circular”. La carencia de una definición adecuada de los problemas medulares y generales de la Contabilidad hace que siempre se esté trabajando sobre hipótesis que a cada momento son sometidas a discusiones que pueden o no terminar con su convalidación, pero que no alcanzan a culminar con enunciados que tengan el carácter de “ley” o “principio general”.”

No podría haber objeción a la idea de definir adecuadamente los problemas centrales de la Contabilidad. En función de uno de los ejes centrales de Replanteo – el acercamiento de las mediciones contables a la realidad económica – es necesario buscar un cambio en las teorías, normas y prácticas contables en este sentido, y ya se ha comentado que hay parte de la doctrina anglosajona que profundizó las investigaciones contables, por lo que la primera parte de la crítica no es totalmente aplicable.

Cito, para ilustrar esta opinión, la definición que Mattessich elabora en su libro Contabilidad y Métodos Analíticos (2002), definición que este autor ha ido desarrollando desde sus primeros escritos, anteriores a Replanteo:

“La Contabilidad es una disciplina que se ocupa de la descripción cuantitativa y de la proyección de la circulación de ingresos y de los agregados de riqueza a través de un método basado en el conjunto de supuestos básicos (después de haber comprobado minuciosamente estos supuestos, podría considerárselos como condiciones necesarias y suficientes)”.

Retomando la revisión a Replanteo, entiendo que al dar un ejemplo de lo que sería un problema fundamental para la disciplina – eligieron el concepto de ganancia - destacando su principal preocupación, el segmento financiero. Este concepto es fundamental respecto de *uno* de los segmentos de la disciplina, mientras que hubiera sido deseable haber planteado un problema vinculado a todos los segmentos, cual sería la definición del dominio de la disciplina, lo que entiendo más medular incluso que definir qué status epistemológico le cabría a la misma.

- Escuela europeo – continental: principalmente italianos

✓ Fabio Besta

✓ Gino Zappa

✓ Pietro Onida

✓ Batardon y Boter Mauri, de España y Leautey y Guilbaut de Portugal.

Agrupan a estos investigadores en función de la visión que comparten, ya que consideran a la Contabilidad como ciencia. La vinculan a la organización en general, a la Administración y más particularmente, al Control; otros, al patrimonio de los entes, tal como se ha comentado al analizar la evolución histórica de las doctrinas contables. Los autores citados no separan claramente el objeto de estudio de la Contabilidad de otras disciplinas relacionadas como lo son la Administración, la Economía e incluso las Matemáticas (Leautey y Guilbaut).

También cabe comentar que los aportes de los investigadores citados son anteriores por, al menos, un par de décadas al Informe de Replanteo, lo cual no parece adecuado en orden a los objetivos buscados en el mismo, dado que existían investigaciones más cercanas a la fecha de esta publicación. De hecho, en el trabajo posterior de López Santiso (2001) se incluyen otras definiciones, aunque no se las comenta en profundidad.

La crítica que Replanteo hace a estas definiciones es "...que esta escuela define a la Contabilidad como ciencia – con las consecuencias lógicas que de ello se siguen – pero casi siempre sin tomarse el trabajo de dilucidar el porqué de la proposición. Para admitir que la contabilidad es ciencia debería primero definirse que se entiende por ciencia y además, comprobar que la Contabilidad reúne los requisitos para ser considerada tal."

"Los autores que adhieren a la concepción científica de la Contabilidad tampoco han esclarecido convenientemente los fundamentos en virtud de los cuales asignan a ésta un campo propio de actuación, campo que seguramente podrá ser discutido por otras ramas del saber: por ejemplo, la Administración y la propia Economía, sobre todo la Microeconomía".

"Nada se ha hecho con la Contabilidad y, por lo tanto, es razonable pensar que no puede afirmarse – ni tampoco negarse - que ella es ciencia, pues falta el trabajo previo de investigación, la búsqueda que permita sustentar válidamente la confirmación o rechazo de cualquiera de los asertos."

Podría oponerse a esta crítica la opinión de Lopes de Sá sobre aportes de las escuelas europeo – continental:

"Os trabalhos que Masi editou sob a denominação de Filosofia della ragioneria (1961) e de Scienza del Patrimonio (1971), ... são obras de genuina lavra filosófica no campo da ciência da contabilidade."

O sea: "Los trabajos que Masi editó con la denominación Filosofía de la registración contable (1961) y de La Ciencia del Patrimonio (1971), ... son obras de genuina labor filosófica en el campo de la ciencia de la Contabilidad."

Fabio Besta, dentro de esta corriente europeo-continental, en su tratado La Ragioneria también desarrolla una teoría muy bien fundamentada sobre la disciplina, pero de alguna manera la propone vinculada a la etapa de control, subordinada a lo que sería la Administración. Propone como definición: "La contabilidad considerada en su aspecto teórico estudia y enuncia leyes de control económico de las haciendas de toda especie y ofrece normas oportunas a seguir para que dicho contralor pueda resultar realmente eficaz, satisfactorio y completo y en su aspecto práctico, es la ordenada aplicación de estas normas." Esta definición es por un lado, funcional y por otro, como se ha dicho, acotada a la noción de

control; aun así sus estudios tienen aportes que ayudan a definir a la disciplina tal como se la concibe en la actualidad.

Onida, por su parte, analizó con su corriente hacendalista los fundamentos teóricos de la disciplina estudiando todos los fenómenos de las organizaciones desde un punto de vista económico. Al respecto Lisdero (1973, citado en Montesinos, 1978) expresa: “Onida, continuador de Zappa, expresó opiniones coincidentes, indicando la imposibilidad de estudiar el campo del relevamiento contable sin un conocimiento relativamente profundo de la organización y la gestión (la administración).”

“Para entender cabalmente la opinión de Onida es necesario seguirlo en la estructuración de la ciencia de la economía hacendal que este autor desarrollo en “Le discipline economico-aziendali”. Este excelente libro merecería ser traducido a nuestro idioma por ser una admirable síntesis de la evolución de los estudios contables en el tiempo y en las diferentes escuelas.”

Onida continúa la concepción de Zappa, respecto de la economía hacendal conformada por las tres ramas de la gestión, la organización y la contabilidad. Lisdero sigue su análisis de este autor expresando que: “La tercera rama de la economía hacendal es la contabilidad (Ragioneria en italiano) que se ocuparía del estudio cuantitativo de los fenómenos económicos que se suceden en la vida de la empresa, siendo dicho estudio llevado a cabo por medio de los procedimientos contables y estadísticos de relevamiento, de análisis y de síntesis cuantitativa.”

“En consecuencia, este tratadista italiano sostiene que la contabilidad tiene como objeto preeminente el estudio de los fenómenos de la vida económica de la empresa y que los métodos de relevamiento cuantitativo deben ser estudiados y elaborados como medios o instrumentos de trabajo para conseguir los datos necesarios respecto de los fenómenos indicados. Rechaza, por lo tanto, la posibilidad de una metodología abstracta de los relevamientos empresarios sosteniendo que los relevamientos contables no son sino razonamientos económicos sobre los fenómenos de la empresa, expresados en lenguaje cuantitativo.”

El campo que le asigna Onida a la disciplina va más allá del control, según se desprende de su definición: “La ciencia que tiende a conocer la vida económica de la empresa mediante

los procesos de relevamiento cuantitativo, o por lo menos como la ciencia de los procedimientos de relevamiento considerados en su función de instrumentos de conocimiento y de su interpretación del fenómeno hacendal”.

Otro autor de la corriente europeo-continental es Mauri Boter (1943), quien manifiesta que: “Contabilidad es la ciencia que coordina y dispone en libros adecuados las anotaciones efectuadas por una empresa mercantil, con el objeto de conocer la situación de dicha empresa, determinar los resultados obtenidos y explicar las causas que han producido estos resultados.” Entiendo que esta definición ha sido superada ya que se refiere solamente a la faz de teneduría de libros y al segmento financiero; la incluyo a los fines comparativos y forma de evidenciar los avances logrados, sin restar el mérito que corresponde a quien en su momento hizo aportes a la disciplina a través de sus investigaciones.

➤ autores argentinos

Al respecto, Replanteo cita a:

- ✓ William L. Chapman
- ✓ Arévalo
- ✓ Lisdero
- ✓ Enrique Fowler Newton.

Respecto del primero, la definición incluida en el informe de Replanteo está relacionada con el ámbito en el que desarrolló su actuación profesional el Dr. Chapman (1965), es decir la Auditoría. Para él la Contabilidad no posee el status de ciencia y en su concepción se refiere al segmento patrimonial exclusivamente: “La Contabilidad es un conjunto de postulados teóricos de validez técnica comprobada, adoptados para el registro, la clasificación y el resumen racional de los hechos y actos de carácter económico-financiero que afectan a las personas de existencia ideal o jurídica, con el objeto de informar en términos monetarios principalmente acerca del estado de un patrimonio a una fecha dada y de la evolución experimentada por él durante un período determinado.”

Es importante la labor del citado autor en el desarrollo de la Auditoría, por ejemplo a través del conocido trabajo de recopilación de Ensayos sobre Auditoría, de 1980, marcando

los orígenes de esta actividad, y la normativa aplicable. Le preocupó concretamente la profesión del Contador, y por ello escribió (1965): “Largas y estériles son las discusiones encaminadas a determinar si la contabilidad es ciencia o no. Existen algunos autores que parecen considerar cuestión de privilegio personal demostrar que la contabilidad es una actividad científica, como si en caso contrario la reputación del profesional en materia contable pudiera sufrir menoscabo”. Podría contestársele, con el desarrollo actual de nociones de epistemología y filosofía, que una disciplina puede ser científica y no requiere alcanzar para ello el status de ciencia; por otro lado, sí es importante señalar que debe analizarse en forma separada la disciplina contable de su ejercicio profesional. Posteriormente este autor estudió a la Contabilidad conformada en diferentes ramas, como la gerencial o administrativa, la pública, económica y social, además de la patrimonial pero este desarrollo no fue comentado en Replanteo.

Arturo Lisdero, por el contrario, sí opina que la disciplina es ciencia y adopta la definición de Onida, como ya se comentara. Él arriba a esta conclusión a partir de las mismas concepciones, en muchos casos, de las analizadas por el Informe de Replanteo. Se plantea cuál es el método en la investigación contable; dado que la sitúa como ciencia empírica, considera que debe ser justamente la experimentación y observación de la realidad la forma de investigar y desarrollar las hipótesis. Propone utilizar el método inductivo para elaborar leyes fundamentales y a partir de las mismas, elaborar normas y principios para casos particulares con el método deductivo. Este planteo en cierta forma positivista brinda definiciones sobre ciencia, técnica y arte como forma de fundamentar qué naturaleza le corresponde a la disciplina, pero el planteo que realiza de estos conceptos es ciertamente reduccionista, especialmente cuando se refiere a la “técnica” como exclusivamente orientada a la práctica, aislándola de conocimientos teóricos.

Arévalo (1969) la considera ciencia, dentro de las ciencias sociales, en función del contenido económico de la disciplina. Pero al mismo tiempo la acota a “las teorías que se conectan con los métodos de registración y de los instrumentos de esos métodos, de las rendiciones de cuentas y de su eventual revisión y aprobación”.

Enrique Fowler Newton, en numerosos trabajos – en Replanteo está citado con aportes de fecha cercana a la del Informe - la considera en su faz preponderantemente financiera. También en este autor ha habido una evolución desde las primeras ediciones de sus obras

hasta los trabajos actuales. Tomando diferentes definiciones de su “Diccionario de Contabilidad y Auditoría” cuya primera edición de 1994 fuera revisada y reeditada en 2008, se puede encontrar, respecto del término “Contabilidad”:

“Técnica que a partir del procesamiento de datos sobre:

- La composición y la evolución del patrimonio de una entidad
- Los bienes de su propiedad de otros entes en su poder y
- Ciertas contingencias

Produce información (expresada principalmente en moneda) para:

- La toma de decisiones por parte de administradores y terceros interesados y
- La vigilancia sobre los recursos y obligaciones de dicha entidad.”

No queda ninguna duda sobre la rama de la disciplina que considera este autor como constitutiva de la misma. Sin embargo incluye definiciones sobre otros segmentos – en este sentido ha ampliado la concepción de las primeras obras – reconociendo entonces las diversas ramas que abarca:

“Contabilidad ambiental – *environmental accounting*: Parte de la contabilidad que se ocupa de los impactos de los asuntos ambientales sobre el patrimonio”;

“Contabilidad financiera: Parte de la contabilidad que se relaciona con el suministro de información financiera al público (partes interesadas que no pertenecen a la entidad informante). La denominación empleada para este concepto es inadecuada porque la palabra “financiera” no tiene que ver con los destinatarios de la información sino con el hecho de incluirse “información financiera” .

Continúa agregando en esta definición: “Por otra parte el sistema contable proporciona tanto informaciones que solo se emplean internamente como otras que están dirigidas a terceros, de modo que no existe un sistema (separado) de “contabilidad financiera”. Esto no obsta a que pueda emplearse una expresión que no debería ser “contabilidad financiera”

para identificar a la disciplina que estudia las cuestiones que específicamente se relacionan con la preparación de información financiera dirigida al público. “

También menciona otra rama como: “Contabilidad Gubernamental: de entidades del sector público. Sinónimo de contabilidad pública.”

Este autor es uno de los más firmes defensores de la Contabilidad como formando parte del “sistema de informaciones de un ente que proporciona datos sobre su patrimonio y la evolución de éste, destinados a facilitar las decisiones de los administradores de la empresa y de los terceros que interactúan con ella...” Como síntesis, considera a la contabilidad principalmente vinculada a lo patrimonial y gerencial, pero ya hay una apertura de criterio cuando no está calificando de “extracontable” a lo que no surge de los registros contables exclusivamente, postura que adoptaba en sus trabajos iniciales.

En la revisión a Replanteo hecha por López Santiso (2001), obra ya citada, se incluyen otros autores como Mario Biondi, quien considera también a la Contabilidad como ciencia: “La Contabilidad es una ciencia empírica orientada hacia una realidad cambiante. Procura estudiar científicamente esa realidad aprehendida y dirigirla, con un procedimiento similar al de la Economía y la Sociología. Sus conclusiones tienen validez científica pues nacen de axiomas y son de aplicación en los hechos económicos del mundo de los negocios, es decir, estudia realidades en movimiento y en ello no se distingue de la Sociología.”

El Dr. Biondi reconoce que es posible tratar el tema desde diferentes vías como listado de definiciones de diversos autores o agrupándolas por orientaciones doctrinarias, pero opta por la de “inducción del concepto de contabilidad a través de los elementos y objetivos que sustentan este tipo de conocimientos”.

Para ello desarrolla un plan que lo lleva a definir la Contabilidad. Dicho plan incluye delinear el ámbito que hace necesario aplicar el conocimiento contable, que sería el ámbito de los hechos económicos. Ello implica la noción de “valor” y se vincula con el costo. Por otro lado este autor reconoce un cambio en el paradigma de la disciplina, lo que se tratará más adelante en este trabajo. A su vez, reconoce una limitación a la Contabilidad en función de su rol; no coincide en considerar una limitación al hecho de que la Contabilidad “sea un medio para encarar soluciones, pero no una solución en sí misma”; más bien considero que se trata de definir adecuadamente el rol de la misma como brindando información

pertinente para la toma de decisiones; si no se encara acción alguna pese a contar con dicha información, en forma adecuada y oportuna, el problema estará situado en el usuario y no en la disciplina. Si la información no está disponible o si no es apta, no está cumpliendo con el rol que le cabe.

El Dr. Biondi continúa su análisis vinculando a la Contabilidad con otras disciplinas y reflexionando sobre lo que éstas aportan a aquélla. Por último y teniendo en cuenta el objetivo de la información contable, desarrolla un concepto de contabilidad en el trabajo aludido, que a su vez siguió elaborando hasta arribar al aquí citado.

El Dr. García Casella ha tratado el tema exhaustivamente. Entre otros importantes aportes ha propuesto una definición de Contabilidad que la ubica en el campo de las ciencias. En un trabajo escrito con la Dra. Rodríguez de Ramírez en 2001, realizado en el marco de un proyecto de investigación UBACyT en el que participaron diversos investigadores, buscan plasmar elementos para la anhelada Teoría General contable.

Parten de aportes de todas las corrientes que abordaron seriamente la disciplina para plasmar hipótesis sobre los fundamentos de la disciplina y brindan posibles soluciones a las mismas. Más que definir a la contabilidad, buscan precisar el dominio de la misma, plantear el status epistemológico y sus relaciones con otras disciplinas, desarrollando problemas básicos a considerar en la posible Teoría General. Por ello analizan los elementos constitutivos del dominio, los problemas centrales a encarar y los posibles modelos a tener en cuenta.

Otros autores argentinos como Herrscher o Chilcowski (en la revisión de su obra, hecha en 1996) han desarrollado definiciones aplicables particularmente a la rama que denominan Gerencial o Administrativa, respectivamente según sus trabajos publicados. Es decir, el segmento focalizado en la toma de decisiones de los directivos del ente.

II.b.2 Conclusión del acápite de Evolución doctrinaria de las definiciones.

Dado los aportes de distintos tratadistas, propongo destacar alguna definición entre las de diferentes autores que han encarado las investigaciones de la disciplina con gran rigor científico, como punto de partida para encarar la posible Teoría General. Me parece entonces

adecuado, reseñar la definición que brinda el Dr. García Casella, por un lado y por otro, analizar el análisis hecho por el mismo autor, reelaborando el aporte hecho a su vez por Matessich a lo largo de sus obras.

Cito una definición brindada por García Casella (2007), la que ha sido objeto de sus propias revisiones y reelaboraciones: “Una ciencia factual, cultural, aplicada que se ocupa de explicar y normar las tareas de descripción, principalmente cuantitativa, de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas diversas de cada ente u organismo social y de la proyección de los mismos en vista al cumplimiento de metas organizacionales a través de sistemas basados en un conjunto de supuestos básicos y adecuados a cada situación”.

“Tomamos los siguientes términos primitivos de otras ciencias anteriores al enfoque científico de la Contabilidad:

- Número: elemento del cuerpo de los números reales.
- Valor: número que expresa una preferencia real o supuesta.
- Unidad de medida: obtenida de un sistema monetario real o ficticio u otros no monetarios.
- Intervalo de tiempo: momento del tiempo a utilizar.
- Objetos: recursos circulantes pertenecientes a personas o entes.
- Sujetos: personas físicas, jurídicas o grupos de ellas.
- Conjunto: colección de objetos, sucesos o sujetos.
- Relaciones: subconjunto del producto cartesiano de dos o más conjuntos.”

No es tema de este acápite discutir la naturaleza epistemológica de la disciplina, ya que será tratado más adelante, ni profundizar esta propuesta metodológica, la que también será tratada en otro capítulo, sino recalcar los elementos que pueden conformar una definición consistente de la Contabilidad. Los términos primitivos involucrados conforman esa coherencia teórica y debieran tenerse en cuenta en dicha definición.

La definición de Mattessich fue volcada al analizar la escuela anglosajona. La misma se basa en supuestos, los que fueron desarrollados por este autor y revisados por García Casella entre 2005 y 2007. Por ejemplo, Mattessich se refiere a valores monetarios, mientras que García Casella amplía a cantidades monetarias, o no; esto requiere poca aclaración ya que sabemos que aún en el segmento financiero en la actualidad se brinda, por ejemplo, información en volúmenes físicos en la Reseña Informativa.

Los supuestos básicos que intervienen, en la visión de García Casella de 2007, son la existencia de: sistema numérico (valores) en cantidades monetarias o no; sistema numérico vinculado a unidades de tiempo; conjunto de objetos, hechos y personas susceptibles de cambio; conjunto de sujetos que tienen relaciones respecto de objetos, hechos y personas y expresan sus preferencias respecto de ellos; unidad o entidad cuyas diversas situaciones, en especial frente al cumplimiento de objetivos, se van a describir; conjunto de relaciones – estructura de la unidad – representado por un sistema jerarquizado de clases denominado plan de cuentas; una serie de fenómenos que cambian la estructura y composición de los objetos; objetos como recursos circulantes pertenecientes a personas o entes; sujetos, que son personas físicas, jurídicas o grupos de ellas; conjunto, como colección de objetos, sucesos o sujetos; relaciones, como subconjunto del producto cartesiano de dos o más conjuntos.

Agrega supuestos básicos particulares definidos, con los que se puede desarrollar los fundamentos de la Contabilidad a través de una formulación algebraica de conjuntos:

“- existen unos objetivos específicos o necesidades de información dadas, las cuales deben ser cubiertas por un concreto sistema contable.

➤ Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan qué valores deben ser considerados en cada registración.

➤ Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan el sistema de clasificación de las cuentas.

➤ Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan los datos de entrada y el grado de agregación de los datos.

➤ Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan la duración esperada de la entidad y la duración de los períodos contables.”

Esta definición representa una base conceptual en la búsqueda de la construcción de la Teoría General contable, brindando argumentos y bases a partir de los cuales se desarrollarán normas, otras definiciones y técnicas. Las normas o reglas de acción que surgen a partir de estos supuestos y la harán verificable, representarán el avance de la disciplina en forma científica.

El Informe de Replanteo concluye el análisis de las doctrinas con el planteo de proponer una metodología científica y un acercamiento de la Contabilidad a la Economía, para una medición del patrimonio más adecuada. Más allá de que se coincidirá en la conveniencia de ampliar las mediciones contables incluyendo los valores corrientes, que reflejan más adecuadamente la realidad económica, esta postura es parcial y revela la visión del trabajo, enfocada en el segmento financiero como ya ha sido comentado anteriormente.

II.c CREACIÓN DE NORMAS CONTABLES.

II.c.1 Breve historia de las regulaciones.

Sigo en este resumen de la evolución de la normativa, el análisis hecho por los autores de Replanteo. En este punto también han separado el proceso de emisión en lo sucedido en países anglosajones, de otros contextos. Puntualizan lo relacionado con los ya citados “principios de Contabilidad Generalmente Aceptados”, surgidos como consecuencia del crack de la bolsa norteamericana en 1929 y justamente, debido en parte a la falta de regulaciones, tal como se comentara en la evolución histórica de las doctrinas.

Inicialmente emitidos por la Junta de Principios Contables del Instituto Norteamericano de Contadores Públicos y a partir de 1973 por la Junta de Normas de Contabilidad Financiera, se señala que pese a la denominación de “principios”, incluye tanto enunciados fundamentales como reglas operativas generales y particulares y que surgen del consenso, en un momento dado, de cómo efectuar las registraciones y preparar los informes contables. Cabe efectuar dos aclaraciones: en primer lugar, se trata de normas descriptivas, surgidas de las prácticas contables para superar los problemas planteados, más que de teorías prescriptivas, del “deber-ser”. En segundo lugar, están referidas exclusivamente al segmento financiero, al centrarse en cómo preparar los denominados “estados contables”, exclusivamente.

Respecto de Europa, no ha habido un proceso similar, según citan los autores de Replanteo. Esto es cierto en tanto no sufrieron una crisis que determinara la necesidad de emitir regulaciones, como había ocurrido en EEUU. Sin embargo, entiendo que debieran haber puntualizado la situación normativa contable, que fue pionera en buscar una armonización al menos regional, antecedente de la convergencia de normas de preparación de informes contables que se da actualmente a nivel mundial por la emisión de las NIIF ⁽⁵⁾.

A partir de 1968 y en función de la organización jurídica de la Unión Europea, también se emitieron directrices que representaban no solamente el marco jurídico común a las sociedades comerciales, sino que incluían modelos de presentación de informes contables y

(5) Normas Internacionales de Información Financieras, emitidas por el IASB, International Accounting Standard Board en inglés, Junta de Normas Internacionales de Contabilidad, en español.

armonizaciones de algunos aspectos de sistemas contables. Si de algo se les podía criticar a dichas directrices, era la excesiva rigidez de los modelos de presentación.

Éste era el caso de la IV Directriz, que estipulaba dos formas taxativas de presentar los rubros patrimoniales y dos formas de presentar los resultados. Esto ha quedado superado a partir de la adopción, por parte de la Unión Europea de las citadas NIIF o de los llamados US GAAP ⁽⁶⁾.

En lo que respecta a Argentina, brindan un panorama en sucesivas etapas:

- Hasta 1978, el Instituto Técnico de Contadores Públicos dependiente de la Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas emitió dictámenes, recomendaciones e informes que representaron antecedentes a normas contables profesionales vigentes hasta la actualidad. Un ejemplo de ello era el Dictamen 2, de ajuste por inflación, antecedente de la Resolución Técnica 6.

- A partir de dicha fecha y con diferentes situaciones planteadas entre la Federación Argentina de Consejos Profesionales y el Consejo de Capital Federal, la citada Federación emite las denominadas Resoluciones Técnicas, que deben ser expresamente aprobadas por las distintas jurisdicciones para que sean de aplicación obligatoria en esos ámbitos. Se atravesaron momentos en Argentina en que las normas aplicables obligatoriamente diferían de una provincia a otra, o de la Ciudad de Buenos Aires a la Provincia de Buenos Aires.

Hasta aquí llega el Informe de Replanteo, ya que data de 1980. El caótico panorama descrito fue superado y hubo uniformidad de normas contables en el ámbito profesional hasta el año 2000, ya que rigieron las normas emanadas de la Federación. A comienzos del nuevo siglo se emitieron las Resoluciones Técnicas 16 a 19 y volvió a producirse un distanciamiento entre normas contables aplicables en la Capital Federal respecto del resto del país, al menos parcialmente y con cierto desfasaje temporal; se trabajó tanto desde la Federación como desde Capital Federal en resolver diferencias, lo que derivó en las Resoluciones 312 de la F.A.C.P.C.E. y 93 de C.D. del C.P.C.E.C.A.B.A.: desde el año 2005 volvió a existir una armonización de normas en todo el territorio nacional.

(6) US GAAP. Siglas de United States Generally Accepted Accounting Principles – Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de EEUU.

Replanteo detalla los pasos en que se fueron aprobando los llamados principios de contabilidad generalmente aceptados en Argentina en la década del sesenta y en distintas partes de América, en las décadas del sesenta y setenta. No aporta a este trabajo profundizar en esta evolución, pero sí en el concepto de esta normativa, lo que se hará en el punto siguiente.

Por último, el Informe critica la emisión de normas contables por parte de Organismos gubernamentales de contralor, como la Inspección General de Justicia, Comisión Nacional de Valores, Banco Central de la República Argentina, el Poder Ejecutivo o el Congreso Nacional. Entiendo en primer lugar que, en lo que respecta a requisitos adicionales de información contable que tengan que ver con problemáticas específicas, no pueden estar previstos en normas contables profesionales comunes a otros entes. En segundo lugar, hay normas que trascienden por su importancia, el ámbito profesional; tal es el caso del Decreto – Ley 677/2001, sobre el Régimen de transparencia de entidades que hacen oferta pública de sus títulos y que incluye ciertas normas contables. En mi opinión, es deseable que estos organismos se vinculen con comisiones de los organismos profesionales para concretar la emisión de normas de calidad, en los respectivos ámbitos de aplicación. Nada obsta a que sea así y de hecho, respecto de los estados contables, las entidades de contralor vienen adoptando las normas contables profesionales, con lo que se simplifica el panorama y adquiere importancia que haya un accionar coordinado para la mejora en la redacción de las normas contables.

II.c.2 Filosofía de los denominados “principios contables”.

Replanteo critica el uso – especialmente en la doctrina anglosajona - del término “principio” partiendo de su concepción semántica y de la función epistemológica, en el sentido de proposición fundamental y primitiva de una teoría científica y que, entonces, no tiene coherencia con el consenso que deriva de la expresión “generalmente aceptados”.

Cañicabo, Tua Pereda y López (1985) han estudiado este tema, analizando:

➤ El término “principio” desde una doble perspectiva, la de los aportes doctrinarios profesionales y la de la doctrina epistemológica;

➤ Los antecedentes de la normativa en Contabilidad desde las que llaman “grandes declaraciones que han constituido ‘piedras angulares de importantes sistemas contables”.

➤ También analizaron los principios en la situación particular de los sistemas contables en España que involucra las normas jurídicas, la planificación contable y la regulación profesional, al estar ligadas entre sí.

Respecto del primer punto, que es la definición del concepto “principio contable” reconocen la fuerte influencia de la historia de los mismos en la Contabilidad y la regulación y sostienen que ... “de acuerdo con su origen histórico, un principio generalmente aceptado es una regla o noción fundamental con origen en la propia práctica, avalada por su habitualidad y con el respaldo de un organismo armonizador, que la hace de obligado cumplimiento en atención bien a su amplio grado de difusión, bien al hecho de ser la más recomendable”.

De acuerdo con esta definición histórica un “principio de contabilidad generalmente aceptado” tiene dos notas distintivas: por un lado, la norma o noción más practicada ... “que de este modo, sirve para determinar cuál es la mejor conducta a seguir” y por otro ... “la aprobación por el organismo competente”... . Es dicha aprobación por el organismo regulador lo que le da autoridad al principio y le confiere el carácter de generalmente aceptado. Se pasa a establecer, con una terminología que rescata la tradición histórica en contabilidad, el carácter de generalmente aceptado a lo que en realidad es establecido por el ente regulador, o sea que hay un desplazarse a la teorías normativas, del “deber-ser”.

La metodología descriptiva ha sido desplazada por la normativa pero estas notas explican el motivo por el cual subsiste la expresión – que sería un contrasentido epistemológico – de “principios de contabilidad generalmente aceptados”. Es decir, de la definición epistemológica de principios como conceptos fundamentales, básicos, de una teoría científica y que están vinculados a términos primitivos, axiomáticos, se pasa a normas que representan el criterio más adecuado a aplicar, que ha sido establecido por el ente regulador y que le confieren la cualidad de generalmente aceptados.

Para ello, los reguladores deberían partir de definiciones esenciales de la teoría contable y luego enunciar reglas concretas para la práctica. Los autores concluyen indicando que hay dos versiones para el término “principio contable”:

➤ Una concepción amplia, “basada especialmente en la regulación contable, que identifica “principio” tanto con fundamento o noción básica como con cualquier tipo de regla, sea ésta general y básica o concreta y detallada”;

➤ De otro lado, una visión más estricta, sustentada en la epistemología de nuestra disciplina, que atribuye la denominación de principio solo a las macro reglas básicas de un sistema contable.”

Aquí se abre un punto de discusión: aun descartando como ya superada la primera acepción, también es objetable la utilización del término respecto de la visión estricta, porque habría que lograr un consenso de la comunidad contable sobre cuáles serían las definiciones que podrían constituir dichas macro reglas. En todo caso, este sería otro tema de importancia al encarar el desarrollo de una Teoría General Contable.

II.c.3 – Conclusión del acápite vinculado a emisión de normas y consideración del uso del término “principios de contabilidad generalmente aceptados”.

Entiendo la crítica hecha por Replanteo al uso del término principios a los emitidos en EEUU a raíz de la caída de la bolsa en 1929. Estoy de acuerdo por razones epistemológicas, ya que las prácticas contables no deberían ser denominadas “principios”, pero reconozco que bien puede formar parte de definiciones propias de las teorías contables el mantener el término “principios generalmente aceptados” si su fundamentación histórica forma parte de la teoría y está adecuadamente definido en las teorías.

III – METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN.

III. a PROPUESTA DE REPLANTEO DE LA TÉCNICA CONTABLE.

El enfoque propuesto por Replanteo es el trabajo interdisciplinario, al menos teóricamente, que permite elaborar y definir adecuadamente conceptos fundamentales de la disciplina. Ello es un requisito indispensable de la concepción que se tiene – en sentido amplio - de la disciplina. Hacen una propuesta de 7 pasos para armar una posible Teoría General de la Contabilidad como disciplina científica e indican quiénes debieran participar en la conformación de esta Teoría.

No pareciera que la concepción de los autores sea la de una concepción amplia de la Contabilidad, ni queda clara la aplicación de este enfoque interdisciplinario, ya que en realidad mantienen un enfoque casi exclusivamente vinculado al segmento financiero y al paradigma de la Verdad Económica Única.

Si bien se puede definir el dominio de cada disciplina, en el campo de las teorías científicas resulta una tarea ardua establecer criterios demarcatorios, ya que hay nociones que se vinculan al mismo tiempo con varias teorías y disciplinas científicas en forma consistente. Hay teorías de valor vinculadas tanto a la Contabilidad como obviamente, a la Economía; hay nociones que se relacionan con la Administración y al mismo tiempo, con la Contabilidad. El tratamiento dado a los problemas es diferente en cada una de ellas, así como el objetivo. En la propuesta de Replanteo se pone el acento en definir conceptos fundamentales, terminología y regulaciones a la vez que se busca conceptualizar a la propia disciplina, en relación con otras (Pasos 1 a 3).

Al referirse a realizadores principales dejan en claro en la propuesta que los conocimientos técnicos vinculados a la Contabilidad, necesarios para articular una Teoría General, surgirán de la comunidad de contables. Pero los conocimientos epistemológicos, filosóficos y lógicos implicarán la participación de expertos en Filosofía, Metodología de las Ciencias y de la Lógica. En las tres décadas transcurridos desde 1980, se ha producido una verdadera “Revolución Informática”. El impacto de este tema hace indispensable la participación de expertos en Teoría de la Información y de la Comunicación. Este aspecto ya estaba contemplado en el Informe, aunque vinculado a las características de la información contable; esta vinculación no es relevante mientras que sí debe analizarse cómo se

relaciona el proceso de informar y comunicar en relación con la propia gestión de los entes (Paso 4).

En otro orden de ideas señalan en Informe de Replanteo que el método a utilizar, refiriéndose a metodología para la investigación, es el deductivo. Aceptan el método inductivo como un primer paso para la formulación de teorías, pero sostienen que debe ser seguido por el método deductivo con la posterior contrastación empírica.

Los siguientes pasos quedan acotados al segmento patrimonial. El esquema de la propuesta se muestra seguidamente.

III.b PLAN DE INVESTIGACIÓN PROPUESTO. PASOS

Paso Nº	Detalle	Realizadores Principales
1	Obtener una caracterización conceptual provisoria acerca de qué es la Contabilidad, qué son los estados contables y cuáles son los objetivos de ambos.	Expertos en Contabilidad
2	Ubicar a la Contabilidad en el marco de las ciencias, definiendo qué forma de conocimiento es, y arribando a una conceptualización de ella con rigor científico.	Expertos en Filosofía, Metodología de las Ciencias y Lógica
3	Definir con corrección terminológica el sentido de diversas expresiones utilizadas en Contabilidad, a veces con el carácter de sinónimos y en general de manera imprecisa (principios, criterios, postulados, normas).	
4	Determinar cuáles son las características, condiciones o cualidades que debe reunir cualquier información, en el entendimiento de que por ser la Contabilidad parte del sistema de información del ente, debería cumplirlas.	Expertos en Teoría de la Información
5	Dado que en el paso primero podría señalarse que – entre otras- es misión de la Contabilidad medir los resultados de un ente, definir qué es ganancia (o pérdida), partiendo de su concepto económico y de aquel que aporten expertos en Administración desde el prisma de su especialidad. De esta manera, debería derivarse un concepto de ganancia que sirva para el marco de acción en que se mueve la Contabilidad.	Economistas – Expertos en Ciencias de la Administración – Expertos en Contabilidad
6	Efectuar un relevamiento de las prácticas y criterios contables vigentes en el país y en otros países, con relación a la medición de resultados y valuación del patrimonio.	Expertos en Contabilidad
7	Sobre la base de los pasos anteriores, enunciar qué es la Contabilidad, qué hace, de qué se vale y con qué se interrelaciona, y definir cuáles son –si existen- sus fundamentos teóricos o cuáles son los criterios, reglas o convenciones instrumentales de que debe valerse, ya sea detallándolos o dando una concepción general de la cual puedan luego derivarse los aspectos parciales o específicos.	Expertos en Contabilidad

III.c DESARROLLO DE LA METODOLOGÍA PARA LA ELABORACIÓN DE UNA TEORÍA GENERAL EN CONTABILIDAD.

III.c.1 Reflexión sobre la metodología, la epistemología y la filosofía de la disciplina.

Siguiendo la “agenda” de Popper y trabajos de Scarano de 2006, cabe analizar una teoría científica o sistema de teorías desde los seis aspectos que se desarrollan, teniendo en cuenta una aclaración previa: no se trata en este punto de definir si la Contabilidad es ciencia, tecnología social, científica o técnica científica (socio técnica en la terminología de Bunge); lo importante es que se han desarrollado – y continúan - líneas de investigación con metodología científica, y se hace referencia a disciplinas a las que les son aplicables dicho adjetivo, por lo que este análisis es pertinente y necesario, si se está en la búsqueda de una Teoría General Contable.

1 - Estructura y contenido de las ciencias. El aspecto importante es que se pueda armar un conjunto de enunciados perfectamente organizados, sin fallas, a través de la lógica deductiva. En el caso de la contabilidad los enunciados pueden referirse a conceptos empíricos o a conceptos teóricos ya que se trata de una disciplina fáctica. Bunge (1959) sostiene que: “Cuando un enunciado verificable posee un grado de generalidad suficiente, habitualmente se lo llama hipótesis científica. ... Algunas hipótesis se formulan por vía inductiva, ...otras por analogía , otras por deducción, otras construidas por consideraciones filosóficas o convicciones a priori cercanas a la intuición,...” pero lo fundamental sigue siendo su elaboración y el cumplimiento del requisito de verificabilidad dentro de un sistema con coherencia interna que permita plantear dichas hipótesis y contrastarlas como forma de ampliar el conocimiento. Las disciplinas fácticas poseen la característica de que verifican – confirman o no – hipótesis que son, de alguna manera, provisionales ya que la demostración es temporaria; se refieren al estado del conocimiento hasta el momento presente. Otra noción de Bunge es que “las hipótesis científicas están incorporadas en teorías o tienden a incorporarse en ellas; ...” . Con la sucesión de verificaciones tanto positivas como negativas se va ampliando el conocimiento y se va estructurando el sistema de enunciados que conforman la teoría científica en cuestión. En el caso de la Contabilidad, serán enunciados que se ocupen de los fenómenos contables, tema a su vez conectado con el dominio de la disciplina.

2 - Método de las disciplinas científicas. El mismo se refiere al planteo de los problemas a través de las hipótesis y su testeo. Estudiar dicho método es lo que constituye, en los escritos de Bunge, la Teoría de la Investigación. Dicha metodología es considerada normativa si determina las reglas de procedimiento con las que se opera para que el trabajo sea productivo. Los lineamientos que Bunge propone respecto del método científico son: 1ro PLANTEO DEL PROBLEMA, reconocimiento de los hechos, planteo y formulación de las preguntas que puedan indicar el camino para resolver el problema, que en definitiva constituirá el objetivo de la investigación. 2do CONSTRUCCIÓN DE UN MODELO TEÓRICO, selección de factores pertinentes, invención de hipótesis centrales y auxiliares, traducción matemática si es aplicable; son conjeturas (Popper) que podrían resolver el problema. 3ro DEDUCCIÓN DE CONSECUENCIAS PARTICULARES, en forma lógica se buscan soportes racionales – deducción de consecuencias particulares - y soportes empíricos – elaboración de predicciones o posibles regularidades – 4to PRUEBA DE LAS HIPÓTESIS, diseño de la prueba, ejecución, elaboración de los datos e inferencia de la conclusión (en función de un modelo teórico) y 5to INTRODUCCIÓN DE LAS CONCLUSIONES EN LA TEORÍA, comparación de resultados con predicciones, reajuste del modelo y aplicación concreta con el agregado de sugerencias de trabajo y nuevo problema posterior. A modo de resumen y siguiendo con el mismo material de Bunge, este autor llama “filosofía científica a la clase de concepciones filosóficas que aceptan el método de la ciencia como la manera que nos permite: a) plantear cuestiones fácticas “razonables” (preguntas significativas, no triviales y que probablemente puedan ser respondidas dentro de una teoría existente o concebible) y b) probar respuestas probables en todos los campos especiales del conocimiento”.

Entonces, el método adecuado de la investigación contable sería el camino para ir proponiendo enunciados que constituyen hipótesis a utilizar si resultan válidas y el conjunto de las teorías que así se conforman, en tanto sistemáticamente coherentes, conformaría la Teoría General.

Diversas corrientes metodológicas han utilizado un método hipotético deductivo que constituyeron teorías representantes de verdaderas corrientes de pensamiento

contable. Los desarrollos teóricos de Mattessich, por ejemplo, se enrolan dentro de la corriente normativa.

El hecho de que las teorías se enrolen en esta corriente no significa que la Contabilidad esté exclusivamente constituida por normas, que es la posición que pareciera sustentar Scarano. Además, las prescripciones surgieron históricamente como resultado de las prácticas, constituyendo el comienzo de los trabajos de la comunidad contable, no de un cuerpo teórico. Quienes desarrollaron investigaciones como Mattessich, Belkahoui, Tua Pereda, Cañibano o García Casella, tendientes a la formación de la Teoría General, si profundizaron los conceptos fundamentales que podrían conformarla. Es justamente a partir de esta Teoría General que debieran reelaborarse las normas contables, es decir revertir el proceso que se vino dando históricamente.

Como se vio en la historia de la investigación contable, en forma opuesta a las metodologías normativas, encontramos una fuerte tradición de metodologías positivas que se analizaron al tratar el tema de los principios de contabilidad, elaborados a partir de la práctica para la resolución de problemas concretos, siendo posteriormente respaldados por la aceptación general y por entidades regulatorias que le confirieron carácter prescriptivo.

3 - "Criterios de demarcación entre ciencia y ...lo que venga", según la expresión irónica de Ricardo Gómez (2004). Es totalmente discutible que exista un criterio que sirva para calificar a una disciplina como científica de una que no lo es. Hay diversas propuestas, invariablemente objetadas luego de formuladas. Por ejemplo, para los positivistas, se trataba de teoría científica en tanto se dijera algo acerca del mundo empírico; esto podría dar lugar a absurdos al considerar como científicos a enunciados triviales o que realmente describen situaciones ridículas. Para los seguidores de Popper, las investigaciones que agregan al conocimiento racional como verdad provisoria que puede ser falsada, forma parte de lo científico. Sin embargo, estos criterios demarcatorios son controvertibles y realmente los mismos conocimientos se vinculan al mismo tiempo a distintas teorías; sumado a ello, algunas de esas teorías pueden no ser calificadas como científicas, especialmente si son referidas a temas banales, sin contenido que amplíe el conocimiento.

Pareciera más importante plantear cuál es el área de conocimiento concreto de una disciplina, definir el dominio de la misma sabiendo que parte de esos conceptos serán compartidos por otras.

Las investigaciones de Kuhn giran alrededor del paradigma compartido también como criterio demarcatorio, además de metodología para una ciencia que él denominaba “normal” y que idealmente debía evolucionar hasta convertirse en “ciencia madura”. En elaboraciones posteriores, sin embargo, fue dando diversos sentidos al término “paradigma”, lo que permite una diversidad de reinterpretaciones a muchos teóricos de las disciplinas científicas.

Entre otros, Belkahoui propone una teoría multiparadigmática en Contabilidad. Tua Pereda también investiga las distintas corrientes metodológicas de investigación empírica en la disciplina, vinculando la inductiva positivista al paradigma de la Verdad Única y el resto de las corrientes al paradigma de la utilidad de la información contable.

4 - Objetivo de las ciencias, o definición de fines – metas. Las teorías científicas buscan ampliar el conocimiento describiendo, explicando y prediciendo, en muchos casos a través de leyes o regularidades que además puedan predecir acontecimientos o fenómenos que incluyen distintos comportamientos. Las teorías que resuelven los problemas planteados en una teoría científica serán consideradas adecuadas. En el caso de la Contabilidad, el rol u objetivo está vinculado a brindar información sobre el desempeño de los entes. Esto pareciera ser compartido por todos los que “hacemos” Contabilidad, pero acarrea una nueva discusión vinculada a la definición del dominio de la misma. La mayor o menor amplitud involucra una definición de los segmentos que se consideran abarcados, e incluso la importancia que se le da al objetivo, vinculado al dominio, tiene importantes consecuencias en la regulación, en la práctica, y en la vida profesional. Pueden elaborarse teorías que aparezcan como una jerarquización de la disciplina, como una necesidad no cubierta, pero al no ser en definitiva de aceptación generalizada quedarán como aportes abstractos, sin desarrollos significativos.

Un enlace entre el objeto de las ciencias con el punto siguiente está en que el objeto último de la ciencia es la búsqueda de la verdad; al menos, el acercamiento a la

misma. Esto se traduce en que resuelve de forma más adecuada, mayor cantidad de problemas. Y este proceso se vincula justamente con el avance.

Por último cabe diferenciar entre el objeto de una determinada disciplina científica – el acercamiento a la verdad y la construcción de conocimiento que ello implica – y el objeto de estudio concreto, que puede girar, en el caso de la contabilidad, en la medición y la comunicación del desempeño de los entes. Este punto es tratado al analizar el dominio de la disciplina.

5 - El progreso de las ciencias. Si las teorías resultan confirmadas, es decir sus hipótesis resultan corroboradas – ya sea a través de demostraciones puramente lógicas o matemáticas, o por contrastación con la realidad – se dice que una ciencia ha progresado. Al resolver más problemas, es más predictiva, más rigurosa.

La visión respecto de este progreso difiere. Para los filósofos estándar, el progreso era homogéneo, acumulativo y continuo. Para Kuhn y sus seguidores un rompimiento y dos estadios, el avance se da con dos tipos de progreso: en ciencia normal, por acumulación de soluciones a problemas y en el estadio de la crisis provocada por la revolución científica, los paradigmas nuevos desplazan completamente a los anteriores. Si bien no hay forma de medir la mejora – por ello Kuhn adjetiva a los paradigmas sucesivos como inconmensurables, no hay posible base de comparación si se “han roto los moldes” – se habla de avance ya que los paradigmas nuevos resuelven los enigmas respectivos de forma más rigurosa y adecuada. Tampoco esta idea ha sido aceptada sin controversia: Feyerabend sostiene que el progreso nunca puede ser acumulativo ya que siempre se producen cambios fundamentales en las teorías estudiadas, si realmente hay un avance; de lo contrario, sería continuar desarrollando la misma teoría preexistente.

En cuanto a la concepción popperiana de abandonar una teoría científica si los hechos la falsean, hay una realidad contraria a esta rigurosidad, tal como Lakatos sostenía. Es posible que se abandone la teoría, pero:

a) puede que sea momentáneamente, hasta que sea consistente con nuevas teorías y se reinterprete su adecuación a la realidad empírica o a otros sistemas lógicos y

b) puede que algunas hipótesis de la teoría abandonada se adapten y puedan formar parte de otra u otras teorías.

Pareciera primar la postura de Lakatos que sostiene que la ciencia necesita programas de investigación progresivos, que tengan capacidad de predecir hechos nuevos y que de este modo contribuyan a la expansión del conocimiento.

La Contabilidad, en mi opinión, se encuentra en una etapa de progreso en la que se están desarrollando numerosas investigaciones empíricas y a priori, aportes doctrinarios que, al entrar en controversia sobre el dominio de la disciplina, su naturaleza epistemológica y su rol, los impactos de la tecnología informática y la globalización con la consecuente necesidad de armonización, van enriqueciendo las distintas teorías, haciéndolas crecer en rigurosidad.

6 - La racionalidad de las teorías científicas. Para Popper la ciencia es racional en tanto utilice, en función de las mejores razones, el método científico, que para él estaba dado por el planteo de hipótesis (conjeturas) y sus consiguientes argumentaciones a favor y en contra (refutaciones); las hipótesis que no fueren falsadas son las que sobreviven y conforman teorías científicas racionales. Este planteo resultó limitado, ya que no se reconocieron valores ni subjetividades – para la concepción popperiana la ciencia es valorativamente neutra – ni alcanza solamente la lógica y el testeo empírico para aceptar o rechazar hipótesis o teorías. En las corrientes posteriores – entre ellas la kuhniana – se incorporaron valores como capacidad predictiva, rigor, adecuación, simplicidad, alcance y se le dio vital importancia a la comunidad científica – de hecho para Kuhn es uno de los elementos para que la disciplina sea analizada como ciencia madura – y al contexto en el que opera esa comunidad. El sujeto cognoscente fue nuevamente introducido al reconocer como requisito; en este sentido la comunidad de contables no constituye la totalidad de los sujetos involucrados en el dominio ni debieran ser los únicos que participen en la elaboración de la Teoría General. Es necesario el enfoque multidisciplinario propuesto por Replanteo.

Es la participación de expertos en Filosofía, Epistemología y Metodología de las Ciencias quienes pueden dilucidar cuáles son los fundamentos de la Contabilidad desde esas tres perspectivas.

Cabe hacer una mención a que hay solamente una referencia concreta en Replanteo a los dos primeros aspectos, al enumerar los pasos de la propuesta metodológica que presentan.

Siguiendo con aspectos subjetivos y respecto de los sujetos en Contabilidad, cabe profundizar el tema al tratar el Dominio del discurso contable. Solamente quiero recalcar que tanto en la selección de las hipótesis a desarrollar – aspecto ontológico - como en las regulaciones concretas – aspecto positivo – hay una fuerte influencia de grupos de poder e intervienen valores y preferencias que no pueden ignorarse, ni descontextualizar el desarrollo de ninguna científica, dado que la Contabilidad es una disciplina científica social, ya sea ciencia aplicada, tecnología o técnica científica.

García Casella (2007) plantea un enfoque científico de la Contabilidad como un campo de investigación que tiene determinadas características, de las que en este punto quiero destacar las que ilustran elementos tratados en este acápite:

“a) Es un sistema compuesto de personas que han recibido una educación especializada, mantienen fuertes relaciones de información entre sí e inician o continúan una tradición de investigación.

b) La Sociedad que la rodea es capaz de apoyar y estimular a la Contabilidad.

c) El trasfondo filosófico consta de:

I - una ontología de cosas cambiantes;

II - una gnoseología realista crítica;

III - el *ethos* de la libre búsqueda de la verdad. ...

f) su trasfondo específico es una colección de datos, hipótesis y teorías al día y confirmadas en otros campos de investigación relevantes para la Contabilidad”.

Es decir que al construir una teoría contable no solamente se estudia: la naturaleza de las ideas científicas, su obtención, selección – contexto de descubrimiento y justificación – y la relación entre ellas y con la realidad, conformando teorías que se desarrollan a través de ideas centrales como paradigmas; todo ello se relaciona con el aspecto ontológico y epistemológico de la disciplina *qua* científica. Además, deben estar presentes los planteos éticos y morales en toda la normativa contable. Corresponde que las soluciones a los problemas planteados en el seno de los entes estén impregnados del “deber-ser” y la Teoría General de la Contabilidad más aún, ya que debería constituir la fuente de las prescripciones, modelos y conceptos fundamentales de la disciplina.

Por último, debe dársele suficiente importancia al contexto y a los diferentes sistemas contables - según el papel de la regulación económica, la injerencia gubernamental, si la orientación es micro o macroeconómica, por ejemplo – en el armado de la Teoría General, para incluir todas las combinaciones posibles en la realidad del tiempo presente.

III.c.2 Diversos aportes de Metodología de Investigación Contable. Marco de referencia.

Para elaborar la buscada Teoría General es importante basarse en aportes doctrinarios que profundizaron aspectos epistemológicos y metodológicos de la Contabilidad; cabe tener en cuenta justamente cuáles fueron los abordajes sobre la investigación contable para poder articular los distintos conceptos fundamentales, así como la filosofía y epistemología que le caben a la Contabilidad.

Afortunadamente, en la segunda mitad del siglo XX y en la primera década del actual, hay numerosos aportes de investigadores; no estoy refiriéndome a monografías que constituyan resúmenes de aportes previos de otros pensadores o de contadores que reflexionaron sobre problemas prácticos que tuvieron que resolver, sino a verdaderas corrientes de investigación. De ninguna manera intento quitar méritos a aportes doctrinarios sobre las cuestiones prácticas y normativas a resolver, pero es fundamental encarar la Teoría General con un criterio más amplio que el propuesto en Replanteo, que parta de definir el dominio de la disciplina y particularice el análisis dentro de cada uno de los segmentos que lo componen, atendiendo a la evolución que se dio en el mundo contable desde 1980.

Hay varias sistematizaciones que son de alguna forma complementarias, ya que hay elementos válidos en cada una de ellas, que no necesariamente se contraponen pero los diversos autores parten de distintos puntos de vista al organizar las diferentes corrientes compuestas por tradiciones, paradigmas, programas y subprogramas.

A su vez el rol de la Contabilidad atravesó tres etapas principales históricamente: una primera etapa registral, donde primaba servir de defensa en controversias y respaldo de las relaciones jurídicas; una segunda, de valuación del patrimonio y determinación del resultado y una tercera etapa, que refiere en algunos autores a la utilidad de la información (Tua) y a otros autores es considerada como de formalización (Cañibano). La primera etapa histórica fue precientífica, por lo que las diferentes tradiciones y los programas o subprogramas de investigación se generaron en las dos últimas etapas históricas, que en general se considera iniciada a partir de la tercera o cuarta década del siglo XIX.

III.c.2.1 Tradiciones de Investigación en Contabilidad. Sistematización de Mattessich.

Mattessich a su vez citado por Tua Pereda y Wirth (2001), entre otros, distinguen tres fases tradicionales.

1) Tradición de investigación N° 1 - Programa de la Gerencia o de monitoreo de la Gestión.

La Contabilidad tiene la función de servir de control por parte de los inversores sobre los directivos, evaluando los resultados de su gestión. A su vez se puede subdividir en tres etapas, siendo éstas: a) periodificación, b) enfoque primitivo de agencia y c) la denominada “enfoque de agencia-información”. Esta etapa incorpora conceptos de la Teoría de la Agencia de la Administración y de la Economía por un lado y de la economía de la información, por otro; en la primera se consideran los posibles puntos de conflicto entre los inversores y los directivos mientras que en la segunda se contrastan los costos de las alternativas de información con los requerimientos diversos de los usuarios. Esta tradición puede seguir dando frutos, según aclara Wirth (2001) ya que “... puede generar nuevos aportes a una de las funciones más importantes de los sistemas contables: brindar información para

establecer bases contractuales eficientes, de modo de reducir al mínimo los costos de agencia y posibilitar una situación satisfactoria para las partes involucradas.”

2) Tradición de investigación N° 2. Programa de Valuación-Inversión.

La Contabilidad debe servir para brindar una evaluación “aproximadamente correcta” o simplemente “correcta” de derechos y obligaciones o sea una evaluación económica de activos y pasivos. También atraviesa diversas etapas que incluyen una primera en que surgen teorías de Capital y de valor presente; una segunda, denominada de Riesgo Compartido y la tercera, conocida como Mercado de Capital en la que coexisten teorías vinculadas al valor que le asigna el mercado al precio de las acciones como forma de valorar la empresa (CAPM o *Capital Asset Pricing Model*) con teorías como la teoría positiva de la Contabilidad de la Escuela de Rochester.

Dentro de esta etapa de esta tradición podemos considerar la *Positive Accounting Theory (PAT)* que propone como objetivo de la teoría contable el de explicar y predecir las prácticas contables. Está relacionada con teorías positivas en general que intentan brindar explicaciones acerca de la realidad que pueden ser contrastadas con la misma e incluso que permiten predecir comportamientos futuros. Algunas de estas concepciones han demostrado su utilidad, pero muestran limitaciones de aplicabilidad a la generalidad de las situaciones, por lo que su desarrollo no es sostenido.

3) Tradición de Investigación N° 3 – Programa de Información – Estrategia.

La última tradición, profundiza el impacto de la información contable en el valor de las acciones, operando bajo el supuesto de eficiencia del mercado. Mattessich lo considera como una proposición, como un programa que propone la construcción teórica de sistemas micro y macro contables. El fin de los sistemas contables es el de brindar información sobre los entes y aquí la propuesta del citado autor, entre otros, gira alrededor de formular aplicaciones orientadas a diversos propósitos específicos; considera a la Contabilidad como una ciencia social y empírica, aplicada, con el fin

práctico de medir los factores de riqueza en una entidad económica y que para ello necesita de un nivel multidisciplinario. Ejemplos de estas aplicaciones serían el Tablero de Comandos o *Balanced Scorecard* o los Mapas estratégicos, en los que se vinculan la Contabilidad, brindando información, y la Administración Estratégica, planteando requerimientos para la toma de decisiones con ese propósito. Por último, es importante aclarar que hubo investigadores, como el mismo Mattessich, que desarrolló construcciones formales de la disciplina.

III.c.2.2 Programas de Investigación científica en Contabilidad. Sistematización de Cañibano Calvo.

Expone tres programas:

1) Programa Legalista.

Se remonta a fines del siglo XV, con la aparición del tratado de Paccioli sobre Partida Doble. La Contabilidad tenía por finalidad mostrar el patrimonio del comerciante como prueba de garantía de sus deudas y como respaldo de sus derechos frente a terceros. Hay dos aspectos: el material, responde a finalidades operativas, y el formal, de orientación jurídica, que es el que prima; la contabilidad responde principalmente a pautas legales. El programa entró en crisis con procesos inflacionarios como el ocurrido en Alemania de posguerra mundial.

2) Programa Económico.

La Contabilidad provee información sobre la realidad económica, por sobre la forma o pautas jurídicas. Dicha información se adapta al medio concreto, aportando mediciones, estudios de costos, evaluaciones de la gestión, mecanismos para solucionar problemas de unidad de medida; es de gran importancia la determinación de la situación patrimonial y financiera del ente y la medición de los resultados. Dentro de la evolución histórica analizada por Montesinos Julve se destaca en esta corriente la influencia de la Escuela Alemana, con la teoría del Balance Estático y el Balance Dinámico, marcada por Cañibano como una escuela iniciadora de este programa. A su vez, si bien las cifras primordiales eran las históricas, se presentó la necesidad de brindar conjuntamente con aquéllas, información proyectada. La capacidad predictiva

1. Teorema de la igualdad del balance de comprobación, la suma de todos los saldos deudores es igual a la suma de todos los saldos acreedores de un sistema.

2. Teorema del saldo de un estado, el saldo de un estado contable es igual al total negativo de todos los saldos no incluidos en el citado estado (siempre referido a un sistema contable concreto).

3. Teorema de la continuidad, el traspaso de la matriz de liquidación sigma de un período $T^{(t)}$ es igual a la misma matriz de apertura del período siguiente, $T^{(t+1)}$.

4. Teorema de los dos estados, si se realizan dos estados, en los saldos de todas las cuentas del sistema particular tratado, el saldo deudor de una relación o estado es igual al saldo acreedor de la otra relación.

5. Teorema de la pluralidad, si tenemos diferentes estados, todos integrados por los saldos de todas las cuentas, el total de saldos de todos los estados debe ser cero.

6. Teorema de la reducción de estados, los estados de un sistema contable se pueden consolidar en un número menor de ellos o en uno general mediante la eliminación de los enlaces complementarios y la absorción de los estados de las cuentas de los estados primitivos.

7. Teorema de la consolidación, si los estados de dos (o más) sistemas contables se funden en uno (o más) estado/s consolidado/s, el último se puede considerar como el estado de un nuevo sistema contable (consolidado).

3.3. REQUISITOS.

1. Requisito de la entidad
2. Requisito de ligazón
3. Requisito de la unidad
4. Requisito de la fluctuación de volumen
5. Requisito de la valuación
6. Requisito de la duración

7. Requisito de la especificación de estado

3.4. DEFINICIONES.

1. De una transacción
2. De un sistema de circulación
3. De entidad contable
4. De sistema contable cerrado
5. De cuenta (agregación)
6. De sistema contable abierto
7. De saldar
8. De balance de comprobación
9. Del estado o relación
10. De un elemento sigma
11. De un elemento delta
12. De una relación o estado sigma
13. De un estado delta
14. De equivalencia de saldos
15. De matrices de liquidación o de cierre
16. De matriz de apertura
17. De enlace complementario.

3.5. TÉRMINOS PRIMITIVOS.

1. Número: elemento del cuerpo de los números reales.

2. Valor: número que expresa una preferencia real o supuesta.
3. Unidad monetaria: base de un sistema monetario real o ficticio.
4. Intervalo de tiempo: momento del tiempo que se desea registrar.
5. Objetos económicos: activo y pasivo (riqueza) perteneciente a una persona y a otra unidad económica.
6. Sujetos económicos: personas físicas, jurídicas o grupos de ellas que llevan a cabo actividades económicas.
7. Conjunto: colección de objetos, sujetos o sucesos.
8. Relaciones: subconjunto del producto cartesiano de dos o más conjuntos.

3.6. SUPUESTOS BÁSICOS.

1. ATRIBUTO: existen atributos combinables que pertenecen a un objetivo económico; la magnitud de tal atributo se representa con un sistema numérico.
2. MEDIDA DE TIEMPO: existe una secuencia relativamente pequeña – ejemplo fechas – que pueden ordenar, añadir y diferenciar por medio de un sistema numérico.
3. OBJETOS ECONÓMICOS: existen objetos cambiantes, atributos cambiantes – ej. valores, cantidades - que se representan por un sistema contable.
4. SUJETOS ECONÓMICOS: hay sujetos económicos que tienen, deben o controlan objetos económicos, tienen preferencias y elaboran objetivos en el sistema.
5. ENTIDAD ECONÓMICA: hay algunas entidades económicas, representadas por un sistema contable.
6. ESTRUCTURA: hay algunas estructuras empíricas – ejemplo jerarquía de sujetos, objetos económicos – que reflejan las características de la entidad pertinente.
7. PRINCIPIO DE ENTRADA SALIDA: cada transferencia de un bien económico concreto da lugar a otro que conserva una propiedad esencial.

8. PRINCIPIO DE SIMETRÍA: para cualquier activo (recurso económico escaso) hay un reclamo, de propiedad o de deuda, donde el valor es igual pero no idéntico con el *asset value* (valor del recurso)
9. TRANSACCIONES ECONÓMICAS: hay un suceso empírico que cambia la composición o estructura de la entidad y se representa por una “transacción contable”.
10. AGREGACIÓN LINEAL: para cada cuenta ($a_i \quad i=1 \dots n$) en cualquier momento la operación de sumatoria es lineal.
11. ADICIÓN DE ATRIBUTOS DEL MISMO TIPO: existen objetos similares, de una misma clase, de los que los valores numéricos del atributo pertinente pueden ser sumados.
12. Los contenidos de los siguientes diez supuestos tendrán un contenido diferente, dependiendo de la orientación de las hipótesis que se empleen. Éstas serían seleccionadas en función del propósito de la información a presentar, el grado de precisión requerido y la relación costo – beneficio de obtener dicha información.
13. PROPÓSITOS MÚLTIPLES U ORIENTACIÓN DEL PROPÓSITO: un sistema contable puede tener propósitos específicos y requerimientos definidos de información, lo que enlaza el contenido de las hipótesis 13 a 21 a este objetivo.
14. VALUACIÓN: existe un conjunto de hipótesis que en correspondencia con el supuesto 3 asigna un valor a los objetos de una transacción contable en general.
15. CANCELACIÓN DE DEUDAS: existe alguna hipótesis específica que regula la amortización o cancelación de las deudas (por ejemplo, pagando a valor nominal pese al cambio en el poder adquisitivo de la unidad monetaria).
16. REALIZACIÓN: existen algunas hipótesis que determinan si una transacción contable: a) cambia la renta corriente y por consiguiente el patrimonio neto del ente; b) cambia el patrimonio neto del ente sin cambiar el ingreso corriente, o c) no cambia el patrimonio neto del ente durante el período corriente.

17. CLASIFICACIÓN: Existen algunas hipótesis determinando la estructura y jerarquía de un sistema contable. Podría ser el caso del Plan de Cuentas, selección que será determinante de la calidad de los informes contables.
18. ENTRADA DE DATOS: existen algunas hipótesis que determinan la entrada de datos y el nivel de agregación que requieren las transacciones contables.
19. DURACIÓN: existe un conjunto de hipótesis que determina la duración del período contable.
20. RELEVANCIA: existe un conjunto de hipótesis que determinan cuándo un suceso económico requiere una transacción económica.
21. DISTRIBUCIÓN O ASIGNACIÓN: existe un conjunto de hipótesis que determina las condiciones de distribución del flujo del valor hacia sub-unidades de la entidad.
22. CONSOLIDACIÓN: existe un conjunto de hipótesis que determina las condiciones bajo las cuales dos o más sistemas contables pueden fusionarse o consolidarse y constituir un sistema contable integrado.

Mattessich descartó algunos postulados que formaron parte de la versión inicial, tales como: objetividad – consistencia – unidad constante – revelación. Han sido tomados por la doctrina y la normativa como requisitos de la información, formando parte de los principios, o como parámetros para conformar modelos contables de presentación de informes patrimoniales.

Su desarrollo constituye la metodología conocida como Metodología Condicional – Normativa (CoNAM) y se relaciona con la teoría denominada Teoría Normativa Condicional (CoNAT); se basa entonces en la propuesta de las hipótesis instrumentales o supuestos básicos que relacionan los medios con los objetivos de información deseados, es decir propone que tenga una flexibilidad que le permita a cada sistema contable la adaptación a los fines deseados e incorpora asimismo juicios de valor y modelos. Esta adaptación es posible dado que la relación medios – fines no es biunívoca, sino que un mismo medio puede servir a diferentes fines y un mismo fin, alcanzarse por diversos medios Su construcción conjuga los axiomas reseñados, los

requisitos listados y a través de la teoría de conjuntos procura evitar ambigüedades en las definiciones propuestas por él.

En base a su sistematización basada en tres programas y a la propuesta de Mattessich, Cañibano formula una definición de Contabilidad y sus componentes, que analizo seguidamente.

- La naturaleza económica de la Contabilidad. Se podría decir que si bien hay un reflejo de la realidad económica en el segmento patrimonial o financiero, esta concepción de la naturaleza es en cierto modo reduccionista, acotándola a este segmento que constituye una porción del dominio de la disciplina.

- El objeto es el conocimiento pasado, presente y futuro de la realidad económica en términos cuantitativos de los entes. Es positivo relacionar el objeto con brindar información sobre la gestión de los entes tanto pasada como presente y posibilitar de alguna forma su proyección, pero debe ampliarse a la posibilidad de diversas medidas de desempeño que serán principalmente cuantitativas, pero no en forma excluyente.

- Esa información es para cubrir tanto necesidades internas como externas y corresponde a todo tipo de ente. Es positiva esta concepción de diferentes fines y diferentes usuarios, así como su aplicación a empresas y entidades sin fines de lucro de sectores público y privados. Se podría entender que en este punto se reconoce también los diferentes contextos y sistemas contables, que implican distintas regulaciones y requieren concepciones flexibles.

- Se basa en métodos específicos apoyados en bases suficientemente contrastadas, haciendo mención de un método específico de la disciplina que bien puede ser el planteado por teóricos de este Programa Formalizado.

Cañibano analiza subprogramas dentro de este mismo Programa, que se mencionan seguidamente, con una muy breve reseña de los mismos.

1. La Axiomatización contable, desarrollada a partir de la propuesta de Mattessich es considerada igualmente un subprograma. Por otro lado, las propuestas metodológicas de Mattessich se caracterizan por ser eclécticas, para combinar elementos de distintas corrientes, siempre dentro de las concepciones teórico-normativas fuertemente vinculadas a la realidad social,

ya que la Contabilidad tiene como fin reflejar la realidad en la representación valorativa de las entidades. Esta representación puede adoptar diversas formas, siendo la axiomatización, en la propuesta de Mattessich, una de ellas.

2. El Análisis circulatorio, propuesto por Moisés García García, quien a través de una herramienta matemática refleja la estructura de la circulación económica de flujos de fondos, en forma gráfica o analítica. Ha venido a Argentina a exponer su Teoría de la naturaleza y conceptos básicos de análisis circulatorio a través de gráficos o grafos, en su propia terminología.
3. La Teoría de la agencia, que estudia las relaciones entre los propietarios de un ente – propietario o inversor de referencia -, llamado el principal, y los Administradores del ente, llamados, en esta teoría, el agente. Por su importancia, se marcan algunas características de este enfoque: la remuneración del agente es proporcional al control que posee sobre el ente y al riesgo que asume; el propietario puede delegar total o parcialmente el control de la actividad empresarial al agente. Los aspectos que en la visión de Cañibano se pueden investigar son cuatro: a) estudiar la posibilidad de minimizar los costos del contrato de agencia para el principal, en especial si monitorea de cerca el accionar del agente; b) las elecciones contables del agente y dentro de ellas, la presión que ejerce sobre los organismos reguladores para maximizar su remuneración, en función de la variable para medir el resultado; c) las decisiones de endeudamiento del agente, tratando de optimizar la relación entre riesgo asumido y remuneración esperada y otras condiciones a fijar en el contrato de préstamo y d) el diseño de sistemas de control interno, donde el principal y el agente pertenecen a diferentes niveles jerárquicos de la organización. Esta concepción sigue vigente en Administración, por lo que puede seguir siendo aplicada también en desarrollos contables válidamente. Sin embargo, se ha ampliado el ámbito de relaciones a distintos sujetos, y no solamente a la relación entre propietarios – agente.
4. La economía de la información. En la concepción de Belkaoui, que se analizará separadamente, este tema constituye un paradigma y está relacionado al

valor de la información y la teoría de la toma de decisiones y la teoría económica.

5. El modelo CAMP / HEM. Estudia el papel de la información contable en la fijación de precios, aplicando el modelo de valuación de activos y se denomina así por las siglas en inglés, *Capital Asset Pricing Model*. Actúa bajo la hipótesis de eficiencia de mercado, también con sus siglas en inglés y ha demostrado tener ciertos problemas en función de este supuesto y de no resolver determinadas situaciones.

III.c.2.3 Programas de Investigación científica en Contabilidad. Sistematización de Montesinos Julve.

En el capítulo relativo a Antecedentes y evolución histórica de las corrientes de pensamiento, se analizaron en profundidad las diversas doctrinas. Cabe hacer una breve reseña de las etapas que marca Montesinos Julve (1978):

1. Programa de las doctrinas jurídico personalistas.
2. Programa de la doctrina neo-contista.
3. Programa del enfoque económico: controlismo – haciendalismo – la escuela de la economía hacendal – la doctrina alemana de la economía de la empresa – el patrimonialismo – la teoría de las causas económicas – el desarrollo de la contabilidad de costes, la contabilidad de gestión – Contabilidad no monetaria – Contabilidad social – El enfoque integral de la contabilidad económica.
4. Programa de la Teoría Matemática y el empeño formalizador.
5. Programa de la introducción de los aspectos conductistas y la concepción comunicacional.

La evolución ha sido analizada en concordancia con el pensamiento de Lakatos, al considerar que se trata de un desarrollo progresivo y que se va estudiando la evolución a través del planteo de nuevas problemáticas y sus soluciones. Además, el último programa es el que más se adapta a la etapa actual de la disciplina al tomar en cuenta:

- La concepción de las organizaciones en teorías actuales de la Administración.

- El rol del sistema contable concreto de cada ente como el principal sistema de información y nexo entre los miembros de todos los niveles que la conforman, así como relación del ente con el contexto.

- El impacto de la información en la toma de decisiones de los diferentes usuarios, es decir en las conductas.

Ya se ha comentado en el capítulo de Antecedentes que el análisis de las distintas corrientes y de los aportes parciales de cada escuela es una clarificación de cómo se fueron presentando los problemas, cómo se fueron haciendo más progresivamente más complejos y cómo se han ido intentando solucionar. Es cierto que parte de las soluciones están plasmadas en función de intereses de sectores, pero ello no descarta que no puedan ser tomadas como base de nuevas teorías.

III.c.2.4 Programas de Investigación científica en Contabilidad. Sistematización de Belkaoui y su concepción Multiparadigmática.

Belkaoui refleja en la tercera edición de su tratado Teoría Contable, en 1996, los enfoques tradicionales para formular una Teoría General. En primer lugar, detalla una serie de imágenes sobre la Contabilidad que muestran las notas distintivas que caracterizarían a la disciplina:

1. Contabilidad como una ideología: en este sentido incluye la visión de Karl Marx sobre la disciplina, como una concientización falsa y una forma de desnaturalizar (“mistificar”) la verdadera naturaleza de las relaciones sociales con la fuerza de trabajo. También la visión opuesta a la marxista, la de Weber que tiene a la registración contable como una forma de calcular racionalmente el costo – beneficio de los entes y una forma de ayudar al desarrollo de las empresas.
2. Contabilidad como lenguaje: incluye citas de Ijiri y de Hawes que postulan que, como todo lenguaje, el contable debe obedecer a pautas para no dar pie a interpretaciones erróneas; se compone de símbolos que están organizados de acuerdo a patrones no aislados, conformando un sistema con reglas de utilización del mismo. Asimismo, al explicar que todo lenguaje se compone de dos elementos, los símbolos y las reglas sintácticas para utilizar dichos símbolos, expone opiniones doctrinarias que apoyan

esta definición fundamentándose en que las normas contables son las que ordenan los débitos y créditos que serían los símbolos de este lenguaje.

3. Contabilidad como registro histórico: esta definición es la más cercana a la tradición reflejada por Mattessich como la de Programa de la Gerencia-Monitoreo de la gestión, a su vez en su primera etapa de control y uso de recursos.
4. Contabilidad como reflejo de la realidad económica de los entes.
5. Contabilidad como un sistema de información. En este sentido, sería un proceso que establece un vínculo entre la fuente de información – quien la transmite, generalmente un contable - , el canal de información y un conjunto de receptores, que aquí se entiende constituido por usuarios externos. Por otro lado, marca la superioridad de esta imagen por sobre las restantes.
6. Contabilidad como *Commodity*. En este sentido, y dado que hay una demanda de información, que justamente está vista como un bien estratégico o *commodity*, sería el resultado de una actividad económica capaz de proveerla. También es base de regulaciones en el ámbito público y tiene impacto en el bienestar de grupos sociales.
7. La mayor parte de estas visiones se refieren exclusivamente a la Contabilidad Patrimonial o Financiera exclusivamente y no están considerando el sentido amplio de la disciplina. Sin embargo, hay elementos a rescatar en una eventual definición de la disciplina que no deje de lado las distintas notas aquí marcadas.

En opinión de Belkaoui (1996), la Teoría Contable es una base para la predicción y explicación de comportamientos y sucesos contables. En el momento en que este autor escribe, en sus propias palabras:

“It must be recognized at the outset that no comprehensive theory of accounting exists at the present time. Instead, different theories have been and continue to be proposed in the literature. Many of these theories arise from the use of different approaches to the construction of an accounting theory or from the attempt to develop theories of a middle ranger, rather than one single comprehensive theory. Accounting theories of a middle ranger result from differences in the way researches perceive both the ‘users’ of accounting data and the environments in which the users and preparers of accounting data are supposed to behave. These divergences led the American Accounting Association’s Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports to conclude that:

- 1- *No single governing theory of financial accounting is rich enough to compass the full range of user-environment specifications effectively; hence,*
- 2- *There exists in the financial accounting literature not a theory of financial accounting, but a collection of theories which can be arrayed over the differences in user-environment specifications.”*

Lo que traduzco como:

Debe reconocerse en principio que no existe en el momento actual una Teoría Contable General (Comprensiva). En cambio, se han propuesto y se continúa en ello, diferentes teorías. Muchas de esas teorías surgen de diferentes abordajes para la construcción de una Teoría Contable o del intento de desarrollar teorías de rango medio, más que una sola Teoría General. Las diferentes teorías de rango medio – en el sentido de alcance – son resultado de la forma en que los investigadores perciben tanto al usuario de los datos contables como el contexto en el cual los usuarios y los preparadores de los datos contables se supone que actuarán. Estas divergencias llevaron al FASB ⁽⁷⁾ de la Asociación Americana de Contabilidad a concluir que:

- 1 Ninguna teoría individual vigente sobre Contabilidad Financiera es suficientemente rica para abarcar el espectro completo de las especificaciones (en el sentido de enfoques sobre las relaciones) usuario – contexto eficientemente; por lo tanto:
- 2 No existe en la literatura sobre Contabilidad Financiera una Teoría General Contable sino una colección de teorías que pueden ser organizadas en función de las diferencias en las especificaciones sobre usuario – contexto.

Belkaoui también trata el tema de metodologías para la formulación de una teoría contable. Al respecto, marca los siguientes abordajes tradicionales:

1 – Práctico o pragmático: no teórico, autoritario. Los principios y técnicas contables se eligen en función de su capacidad de resolución de problemas concretos de la práctica. El

⁽⁷⁾ Financial Accounting Standards Board. Junta de Normas de Contabilidad Financiera, es decir para usuarios externos al ente, primordialmente.

ejemplo más común es principalmente el de regulaciones de organizaciones profesionales.

2. Enfoque deductivo. Propositiones o enunciados básicos de los que se derivan – aplicando lógica deductiva – conclusiones sobre el objeto de estudio. Marca los pasos de este método, los que han sido tratados ya en esta tesis, por lo que no se reiteran.

3. Enfoque inductivo. De observaciones o enunciados singulares se derivan conclusiones que van más allá de las obtenidas por deducción lógica exclusiva y rigurosamente. Si bien tiene cierta contrastación con la realidad, puede llevar a conclusiones erróneas.

4. Enfoque ético. Deberían incluirse en la formulación de una Teoría Contable valores tales como bienestar, justicia, equidad y verdad. Se busca en los informes contables la llamada “imagen fiel” o representación de la realidad económica y que hoy se entiende por la transparencia de la información contable.

5. Enfoque sociológico. Enfatiza las consecuencias sociales de las técnicas contables y amplía el concepto de bienestar a bienestar general de la sociedad, a bien común. Hay implícitos valores sociales establecidos que deben considerarse en el armado de la Teoría contable. Una consecuencia de este enfoque es el segmento denominado Contabilidad Social.

6. Enfoque económico. Más referido a un enfoque macroeconómico y teniendo en cuenta regulaciones económicas, fue tenido en cuenta a partir de la creación del FASB.

Continúa luego analizando abordajes más avanzados, vinculados a escuelas positivas, a enfoques interpretativos y del comportamiento.

En las teorías positivas – entre las que se encuentra el Modelo CAPM, ya citado – prima el análisis de la realidad empírica, en función de corrientes positivistas. Pretenden que pueden llegar a conocer y explicar esta realidad empírica y, por lo tanto, predecir comportamientos contables; hay un nivel descriptivo, de generalizaciones, y un nivel de proyecciones. Hay una fuerte correspondencia en esta concepción con la realidad, sostienen que las teorías – siendo científicas – son valorativamente neutras, por lo que proclaman la

ausencia de juicios de valor o subjetividades en sus propuestas iniciales; esto se flexibilizó posteriormente.

Los supuestos de los que parten son (citados en Wirth, 2001):

- 1) Los decisores tienen un conocimiento adecuado de su situación económica.
- 2) Los decisores prefieren la mejor alternativa disponible, dados su conocimiento de la situación y los medios a su disposición.
- 3) Dados 1) y 2), las situaciones generan su 'lógica interna' y los decisores actúan adecuándose a la lógica de su situación.
- 4) Las unidades económicas y las estructuras tienen un comportamiento estable y coordinado.
- 5) Los deseos y preferencias de los individuos son independientes del sistema de mercado.
- 6) Todos los decisores están motivados por su interés privado y no por el interés público.

Hay que recordar que se actúa bajo la hipótesis de un mercado eficiente, en cuanto al uso de los recursos. Además, se presume que la información está íntegramente disponible para todos los usuarios, quienes tienen un conocimiento completo de ella en forma gratuita.

Se trató de analizar el efecto de los cambios en las normas y los procedimientos contables en y las decisiones de inversión de los accionistas en los mercados de capital. Surgieron dos hipótesis opuestas: las hipótesis "sin efecto" en las decisiones, por los citados cambios versus las hipótesis "mecanicistas", que explican los cambios en los precios de mercado por modificaciones en las procedimientos contables.

No hay una definida solución a este problema sino que toda la concepción quedó en crisis, ya que no produjo los resultados esperados. Para superar los problemas planteados por los testeos empíricos, hubo teorías auxiliares que relativizaron los supuestos más rigurosos y son también detallados en la obra de Belkaoui. Entre ellas: la Teoría de las Expectativas Racionales o Comportamientos Previsibles, la Teoría de la agencia y de la

contratación, la Teoría del proceso político y la del Estilo Cognitivo. Se dejó de lado la concepción de que la información no tiene costo y se relativizó la idea del conocimiento suficiente del mercado por parte de todos los inversores. En todo caso, este autor toma los enfoques Predictivo y Positivo como:

- un paso intermedio en la formación de una teoría científica multiparadigmática.
- teorías que trajeron aparejados cambios en las regulaciones gubernamentales.
- teorías con menor grado de aceptación general.
- se mantiene en todas estas teorías su apoyo en el testeo empírico, lo que a su vez origina nuevas teorías.

Un informe de la Asociación Norteamericana de Contabilidad, AAA ⁽⁸⁾ por sus siglas en inglés, emitido en 1977 sostenía como adecuado respecto de una teorización contable, el abordaje desde diversos paradigmas. Esto se debía a que se consideró que la Contabilidad es una ciencia multiparadigmática, que estos paradigmas no reflejaban individualmente una concepción completamente satisfactoria y que además, ni era posible que alguno de estos paradigmas tuviera la adhesión o aceptación por parte de toda la comunidad científica contable.

Los paradigmas analizados en la obra de Belkaoui y que surgen de este informe SOATATA ⁽⁹⁾ por las siglas en inglés son tratados también por Tua Pereda (1991) como enfoques posibles para la investigación empírica en Contabilidad.

1) ENFOQUE INDUCTIVO POSITIVISTA o ANTROPOLÓGICO INDUCTIVO.

Está vinculado a las primeras etapas de las investigaciones contables y se apoya en el método inductivo, en función de los problemas planteados por la práctica y sus posibles soluciones.

Se intenta explicar y justificar las prácticas habituales, suponiendo que son racionales y que a través del relevamiento y observación de las mismas, se puede construir un

⁽⁸⁾ AAA, *American Accounting Association*, Asociación Norteamericana de Contabilidad.

⁽⁹⁾ SOATATA, *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*, Declaración sobre Teoría Contable y su aceptación.

cuerpo teórico que las explique y justifique. Se aplicó tanto a prácticas contables como a tratar el tema del rol de la Gerencia de las organizaciones.

2) ENFOQUE INGRESO VERDADERO / DEDUCTIVO NORMATIVO.

Se utilizó para justificar la utilización de un determinado modelo de valuación y determinación de resultados, que no necesariamente era el costo histórico. La información preparada siguiendo determinadas pautas, es la adecuada y verdadera para reflejar la realidad económica. Sus objetivos y postulados tienen en cuenta el contexto (realidad), pero no postulan la contrastación empírica como necesaria. Se basaron en conceptos considerados como fundamentales, de carácter económico, por ejemplo valor, renta, riqueza.

3) ENFOQUE DE LOS MODELOS DE DECISIÓN Y LA CAPACIDAD PREDICTIVA.

La información más relevante es la que tiene mayor capacidad de proveer datos necesarios para preparar modelos de decisión. Se utilizaron técnicas empíricas que asegurasen la posibilidad predictiva de distintos elementos de la información.

En general, en los enfoques de decisión, se trata de examinar el valor de la información contable respecto de su relevancia y utilidad en relación con los modelos de decisión de los inversores (o del usuario de la información).

Estos enfoques ya se enrolan en el paradigma de utilidad de la información contable para los distintos usuarios. El requisito más importante de la información contable se vincula con la relevancia y pertinencia.

4) ENFOQUE UTILIDAD PARA LA DECISIÓN / DECISOR / COMPORTAMIENTO AGREGADO DEL MERCADO.

Se evalúa la incidencia de la información contable en el mercado de capitales. De la reacción agregada del mercado a una nueva información contable puede derivarse su utilidad para la decisión, suponiendo una hipótesis de eficiencia en que el mercado reacciona racionalmente y que el valor de las acciones es un reflejo adecuado,

asimismo, de los resultados contables. También marcaría la tasa de retorno esperada vía dividendos; luego del cambio, se restablecería el equilibrio en el mercado.

5) ENFOQUE UTILIDAD PARA LA DECISIÓN / DECISOR / USUARIO INDIVIDUAL.

Busca relacionar la relación existente entre la información contable y el impacto que ésta produce al ser conocida por el usuario, individualmente considerado.

Cabe aclarar que hay dos posibles vertientes al respecto: una más conductista, que considera que el rol de la información contable incluye influenciar la conducta de los usuarios y hay modelos que pueden estudiar y predecir la misma. La otra vertiente, por el contrario, postula que la teoría de la información estudia la forma en que se preparan y comunican los informes contables.

Se trata de prever el comportamiento del decisor individual, ya sea interno como externo al ente emisor. Suelen utilizar técnicas de observación, cuestionarios, entrevistas y experimentación.

6) ENFOQUE DEL VALOR ECONÓMICO DE LA INFORMACIÓN.

La información es un bien económico y debe ser valuada en esos términos (criterio de costo – beneficio) utilizando la estructura formal de la teoría de la decisión y la teoría económica y presupone el criterio de racionalidad.

El análisis hecho por Belkaoui toma una concepción de paradigmas que no coincide con la primera definición de dicho término, plasmada por Kuhn (1971). Esto es así – más allá de que dicho pensador no adhería a la utilización de su concepción de paradigmas y ciencia normal fuera del ámbito de las ciencias naturales – porque la propuesta se establece en desarrollos posteriores de Kuhn y porque además se toma más bien una idea de matriz disciplinar:

- Generalizaciones simbólicas de componentes generalmente aceptados y de fácil representación por la comunidad disciplinar;
- con una idea central apoyada por una comunidad de científicos como valores compartidos;

- acuerdos de grupo
- principales documentaciones, reflejando los puntos anteriores .

Las etapas de ciencia normal – percepción de anomalías – crisis y emergencia de teorías lo que provoca el cambio de paradigma (revolución científica) y reinicio del ciclo es lo que justamente se reflejaría en el paso del paradigma de la Verdad Económica Única a lo que constituye el Paradigma de la Utilidad de la información contable para el usuario de la misma. Los enfoques 3) a 6) serían subparadigmas incluidos en este último.

En años recientes se han propuesto otros posibles paradigmas, como el de Transparencia y creación de valor para el interés público, o el de Sistema de Información Contable Integral, tratados por Farfán Leivano, Montes Salazar y Mejía Soto, (2010). Pero hay elementos concurrentes con el Paradigma de Utilidad Contable que indican que podrían ser sub-paradigmas dependientes del mismo.

Por último, en un trabajo de Chua de 1986, se sostiene que estos enfoques tienen coincidencias que las englobarían, en su opinión, en lo que denomina la Corriente Principal de investigación contable. Dichas coincidencias están presentes en lo que él marca como supuestos presentes en cada cosmovisión:

- 1) Creencias sobre el conocimiento: epistemológicas – metodológicas.
- 2) Creencias sobre la Realidad física y social: ontológicas – intencionalidad humana y racionalidad - orden social / conflicto social.
- 3) Relación entre Teoría y Práctica.

En la Corriente Principal, estas coincidencias se dan en la utilización de métodos cuantitativos para recopilar y analizar los datos, y consideran que la teoría y el teórico son independientes de las observaciones realizadas para contrastar la teoría empíricamente. Los sujetos no intervienen en la realidad social y se asumen eficiencia y racionalidad en los comportamientos, así como se considera deseable y controlable al orden social, mientras que el conflicto no lo es. Las estructuras institucionales existentes no son discutidas y la teoría contable es de neutralidad valorativa.

En el Enfoque Interpretativo, más que armar una teoría se busca marcar los elementos críticos de la Corriente Principal. Se apoyan en filosofías posmodernas que tienen una concepción relativista sobre la verdad, la razón, la ciencia y la historia. No es una posición realista y adopta el constructivismo social o sea, consideran que la sociedad social es emergente, creada subjetivamente, y de ello se desprenden consecuencias en la ontología y la metodología: se proponen explicaciones sobre las conductas y las intenciones o propósitos de los individuos en base a las observaciones con metodologías similares a las de los antropólogos, estudiando casos – metodología blanda – en situaciones cotidianas no armadas. Hay asimismo, un importante interés por las relaciones de poder en el ámbito social.

El Enfoque Crítico – Radical sostiene que los enfoques anteriores son limitados y que los criterios para juzgar ambas teorías son temporales y dependientes del contexto. Excluyen mayoritariamente los modelos matemáticos o estadísticos; investigan en las mismas organizaciones, a través de situaciones no previamente creadas y analizándolas a través de explicaciones que tienen en cuenta tanto el contexto como el desarrollo histórico de la situación.

Los seres humanos tienen la posibilidad de modificar la realidad física y social pero no lo logran debido a mecanismos restrictivos de los sistemas de poder instaurados.

Las conductas tanto individuales como grupales se entienden a partir del estudio de las relaciones sociales a través de la historia.

Se deben identificar en las teorías los elementos ideológicos, con la intención de destruir las prácticas de dominación.

En la escuela crítico – interpretativa inglesa se conjugan las dos vertientes opuestas a la corriente de pensamiento principal.

Mattessich desarrolla los elementos analizados por Chua en diez puntos - resumidos por Farfan Liévano, Montes Salazar y Mejía Soto (2006) - que conformarían las bases filosóficas de la Corriente crítico - interpretativa.

1. La objetividad y la “verdad absoluta” son ilusiones.
2. El pensamiento racional no domina el lenguaje, éste es principalmente metafórico.

3. La ciencia no es una entidad ajena al tiempo, está ligada a cada período concreto y determinado por valores como cualquier proceso de razonamiento, no sirve como representación válida de la realidad.
4. La labor de la ciencia no es ni describir, ni explicar la realidad, sino construir realidades nuevas.
5. La lógica tradicional, el razonamiento a priori y los mecanismos de la ciencia para la verificación empírica resultan engañosos; no son más que rituales supervisados por “medios científicos de dirección”.
6. Los pensadores han de ser capaces de aislarse del tiempo, del espacio y de la cultura para alcanzar un entendimiento genuino de la realidad social.
7. La filosofía también es “logocéntrica”, se centra en la evaluación lógica y en los argumentos.
8. La ciencia y la tecnología dejan de ser objetivos (propósitos) desinteresados del conocimiento y se convierten en instrumentos de dominación, camuflados entre muchos de sus actuales organismos institucionales.
9. Los seres humanos, sus propósitos y sus instituciones solo se pueden comprender en relación con otros seres humanos, pero nunca *per se*.
10. La historia, por su parte, suele considerarse también una actividad intelectual ligada al tiempo y al espacio.

Pareciera que esta corriente se arroga todos los supuestos que hacen a una actitud científica deseable, con una permanente actitud “vigilante” en cuanto a la capacidad crítica aún de los propios supuestos; sería la única capaz de brindar respuestas a las problemáticas sociales planteadas y la única capaz de construir – o predecir – realidades nuevas.

A su vez le asignan a la Corriente Principal una estrechez absoluta, una rigidez y una ambición de control de las relaciones sociales que tampoco se ajusta a los planteos de todos los enfoques. Por otro lado, dichos enfoques han ido modificándose y ajustándose a las necesidades de los usuarios y a las conductas observadas, haciendo incidir cada vez más los contextos sociales y las relaciones e interacciones de todos los agentes involucrados.

III.c.2.5 Programas de Investigación científica en Contabilidad. Comentario sobre los sistemas contables contextuales.

Tua Pereda marca algunas implicancias del paradigma de utilidad en la disciplina contable, paradigma éste dominante en el panorama actual de la Contabilidad. Él sostiene que orienta el contenido de los estados financieros a las necesidades del usuario, para la toma de decisiones.

Desde ya, este paradigma es aplicable también a otros informes contables y no solamente a los pertenecientes al segmento patrimonial. A su vez, no solamente los informes se organizarán en función de los requerimientos de los usuarios de la información sino que los sistemas contables macro deben tenerlos en cuenta.

Hay una evolución, marca Tua Pereda en la misma obra, en el usuario de los informes y de los sistemas contables, a ser considerado. Esta evolución también acompañó la correspondiente al rol de los informes contables y se puede seguir a partir de las declaraciones de la *American Accounting Association*:

1936: se tenía en cuenta a acreedores e inversores.

1941: definición ampliada a directivos, inversores, miembros de cuerpos profesionales reguladores y público en general.

1948: estados financieros orientadas a las personas que tengan interés en una empresa individual o en los problemas relativos a la economía nacional.

1957 - 1966: a los variados usuarios, agrega una amplia gama de propósitos de la Contabilidad entre los que figuran el facilitar las funciones y los controles sociales. Esto implica tener en cuenta a la comunidad toda.

1978: el FASB ya mencionado – ver nota 7 – enumera en su SFAC ⁽¹⁰⁾ N° 1 una multiplicidad de posibles usuarios. Pese a ello marca como usuario principal al inversor bursátil, de forma similar al concepto de usuario tipo en la normativa argentina.

Situación similar se ve en el Reino Unido y en Canadá.

Respecto de los sistemas contables, Tua incluye tres diferentes clasificaciones que deben ser tenidas en cuenta para elementos a definir en la regulación contable y, previamente a ello, en el armado de la Teoría General.

⁽¹⁰⁾ SFAC, *Statements of Financial Accounting Concepts*, Declaración de Conceptos de Contabilidad Financiera.

En este punto, es pertinente únicamente marcar los tipos de sistemas como para enunciarlos y mostrar diferentes alternativas posibles, antes que presentar las clasificaciones propiamente dichas:

- 1) Sistemas en los que predomina la actuación macroeconómica. La Contabilidad está pautada por la política económica por lo que la orientación es suministrar información contable a tales efectos.
- 2) Sistemas con predominio microeconómico. La actividad más relevante es el mercado de bienes y servicios, del ámbito mercantil. Las prácticas contables están dirigidas a reflejar la situación del ente y a la medición de los cambios en el patrimonio, mediante reglas sofisticadas y flexibles.
- 3) Sistemas en que la Contabilidad es una disciplina independiente de influencias o pautas gubernamentales. La orientación principal es la información al usuario de los estados financieros, ya sea considerando al inversor bursátil como el caso de EEUU, o un punto equidistante en lo posible de distintos intereses de los usuarios de los estados.
- 4) Sistemas que tienden a la uniformidad y legalidad, con intervención de la Administración Pública, que promueve prácticas comunes y tutela la actividad comercial a través de la regulación. Ésta es la principal preocupación aun cuando la Contabilidad puede orientarse a distintos sub-objetivos, como pueden ser la evaluación del comportamiento gerencial, la distribución de recursos de la Economía, el reparto del beneficio, la presión fiscal sobre el mismo y la protección de los acreedores; todos ellos quedarán igualmente supeditados a las pautas reguladoras oficiales y ello incidirá en cómo se distribuirá la información y qué controles habrá sobre ella o si, en cambio, el acento estará puesto en la regulación de la distribución de los beneficios a los inversores.

III.c.2.6 Programas de Investigación científica en Contabilidad. Conclusiones

Se han desarrollado los abordajes a las distintas concepciones metodológicas, así como las notas distintivas que caracterizan a una teoría científica, con el objetivo de plantear elementos para la construcción de una Teoría General Contable.

La postura que surge como posible para ello es la de pluralismo metodológico, adecuado a las ciencias y teorías científicas sociales, dentro de las cuales se encuentra la Contabilidad.

Se ha de tener en cuenta no solo el usuario sino también el contexto, a través de la definición concreta del sistema contable macro de que se trate, es decir la mayor o menor tutela gubernamental y su incidencia a través de la regulación.

Y el eje rector estaría dado por el Paradigma vigente en el momento en la disciplina.

IV – DESARROLLO DE LA REVISIÓN.

IV.a. Introducción.

La obra objeto de la presente Revisión desarrolla el Plan propuesto a través de los siete pasos, de los que hago un breve desarrollo en esta introducción. Adicionalmente y respecto de ciertos temas que han tenido un cambio muy significativo en las últimas décadas, o que considero son particularmente relevantes, reflexiono separadamente. Dichos temas son:

- Naturaleza epistemológica de la disciplina
- Dominio del discurso contable
- Impacto de la Tecnología Informática en los sistemas y los informes contables
- Responsabilidad Social, desde dos puntos de vista:

Gobierno Corporativo

Medioambiente

1) *Caracterización preliminar de la Contabilidad.*

En este aspecto, resalta el rol de la disciplina, vinculándolo a comunicar información obtenida a través de un proceso vinculado a la administración, ya que tiene como propósito “facilitar la toma de decisiones, generalmente vinculadas con los negocios”.

Más adelante se explicita que hay una variedad de interesados en la información contable, pero por otra parte los autores acotan el concepto al decir que la naturaleza de los datos debe ser precisada; por último agregan, respecto de los dichos datos y para que no haya duda al respecto:

“Obviamente, son todos aquellos relacionados con el patrimonio y la generación de resultados en sus distintas facetas y detalles.”

Detallan, a continuación, los objetivos de los informes contables más generalizados, según la propia terminología adoptada refiriéndose a los Estados Contables.

Detallan, a continuación, los objetivos de los informes contables más generalizados, según la propia terminología adoptada refiriéndose a los Estados Contables.

Luego de cierto análisis concluyen: “podría afirmarse que la Contabilidad se ocupa de la medición, comunicación e interpretación de los efectos de actos y hechos cuantificables (con repercusión económica) relativos al pasado, presente y prospectiva de todo tipo de entes, para coadyuvar a la toma de decisiones y al control”.

Plantean, al nombrar a los diferentes usuarios posibles, la que aparece como una primera división de la Contabilidad, en la década en la que escriben el Informe: los informes para usuarios internos, división que se correspondería con la Contabilidad Gerencial por un lado y referida a los estados contables, para uso primordial de usuarios externos y que debían sujetarse a los entonces vigentes Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Critican la traducción del término “*Financial*” como Financiera, prefiriendo el término “Patrimonial”. Sin embargo, opinan que la división en estas dos ramas es artificial y obedece a la no adaptabilidad de los informes para uso interno a los principios o normas contables para informes de uso externo.

Treinta años después, se puede sostener que la Contabilidad tiene un dominio propio – tema a profundizar posteriormente - del que forma parte la Contabilidad Gerencial, cuyos informes sirven para la toma de decisiones de los directivos principalmente. Dichos informes poseen características que los diferencian de los Estados Contables: no hay una frecuencia fija para su preparación, sino que es a requerimiento del usuario; sirven primordialmente para la toma de decisiones de gestión; suelen ser proyectivos más que históricos; hay evaluaciones de desempeño con distintas unidades de medición y de información y no necesitan cumplir con normas de presentación, como sí es requerido para informes de uso externo.

Obviamente, un informe de uso interno como el Presupuesto Financiero o Cash-Flow también puede ser presentado a terceros y tal es el caso de las empresas que solicitan un préstamo bancario o un acuerdo de giro en descubierto, en cumplimiento de la Circular A2729 del Banco Central de la República Argentina. En ese caso, la entidad

financiera requerirá para el Informe el cumplimiento de las mismas normas aplicables a los Estados Contables. Puede que solicite formalidades especiales, ya que algunas entidades lo requieren en planilla electrónica de cálculo, o en un formulario propio, pero lo cierto es que se transforma en un informe contable para uso de terceros.

Mi opinión sobre este punto es que, si bien los informes denominados en Replanteo como Estados Contables son los más relevantes y difundidos, tanto para el caso de las entidades que hacen oferta pública de valores, como las Pymes o entidades sin fines de lucro, no constituyen la totalidad de los informes, por lo que parece más adecuada la terminología actual de Estados Financieros, que refleja mayor precisión el objetivo los mismos.

Por otro lado, el hecho de que un mismo informe pueda ser requerido tanto por usuarios externos como por usuarios internos implicará que, aunque el contenido no varíe, la forma de presentación seguramente sí, porque se adaptará a lo que demande cada usuario.

En este caso, se trata de un informe vinculado a ambos segmentos y sin embargo, es un claro ejemplo de los diferentes objetivos y usuarios de los informes contables y de que no es artificial considerar el dominio de la disciplina dividido en segmentos, ya que le son aplicables distintas normas y objetivos. Es muy factible que estén preparados en distintas unidades monetarias, ya que el presentado a la entidad bancaria seguramente estará expresado en moneda de curso legal, mientras que el de uso interno puede ser bimonetario o en moneda de otro país directamente.

2) *Ubicación de la Contabilidad en el marco del conocimiento.*

Uno de los objetivos de Replanteo es reformular la estructura de la Contabilidad, una vez definida la naturaleza epistemológica.

Para Replanteo, ...“la Contabilidad es una disciplina técnica consistente en:

- a) un sistema de operaciones: registrar, analizar e interpretar, decidir y controlar;
- b) cierta materia: la información relativa al valor (cuantificación) de los patrimonios;

- c) con vistas a un fin: en función del concepto clave de ganancia (o resultados, en términos más amplios).

Cabe entonces criticar el uso frecuente de la expresión teoría contable. En cambio, sería aconsejable el uso de las expresiones técnica contable o disciplina técnica” (se reemplazó el entrecomillado en el original por el subrayado, en esta transcripción).

Si bien el tema de la naturaleza epistemológica de la Contabilidad será profundizado más adelante en este mismo capítulo, puedo señalar que se ha abordado en el trabajo, en forma exhaustiva, el aspecto metodológico para el armado de una Teoría Contable y que el tratamiento de dicho concepto es uno de los motivos fundamentales de esta tesis. En este punto, entonces, se verá que disiento con la postura de Replanteo.

3) *Cuestiones terminológicas.*

Criticando los autores de replanteo el uso dado al término “principios”, “postulado” y “axioma”.

En mi opinión, tal crítica es adecuada y desde el punto de vista de la epistemología, no corresponde el uso del término objetado para referirse a las normas contables. Es fundamental que se busque rigurosidad en los términos definidos y en este punto la emisión de nuevas prescripciones por parte de los organismos reguladores debe ser acorde a la solución propuesta por Replanteo, receptada posteriormente en las Resoluciones Técnicas emanadas de los organismos profesionales.

Sin embargo, es también aceptable la fundamentación histórica de su uso brindada por Cañibano y Tua Pereda, material comentado en el segundo capítulo, flexibilizando el uso dado al término “principio” al referirse, exclusivamente, a la expresión completa de “principios de contabilidad generalmente aceptados” y por razones de tradición histórica.

4) *Información y Contabilidad.*

Se brindan conceptos generales que caracterizan a la información contable:

- partiendo de nociones de la Teoría de la Información, definirla como conocimiento especializado, bajo una fórmula comunicable;
- el proceso decisorio es impulsor de la necesidad de captación eficiente y libre de distorsiones de datos relevantes, y posterior síntesis y análisis a través de un sistema diseñado por un profesional contable;
- se requiere un mínimo de conocimiento técnico por parte de los usuarios a quienes se destine;
- se plantea la necesidad de que las mediciones reflejen adecuadamente las relaciones existentes entre grupos de objetos;
- se requiere que sea actualizada, en función del dinamismo que la caracteriza (tendiendo a la inmediatez, para no perder su validez).
- se requiere que posea una serie de características concretas, detalladas seguidamente:

Relevancia – Objetividad – Integridad – Claridad – Sistematización – Verificabilidad – Confiabilidad.

Estas características se mantienen como requisitos de la información contable; precisamente, este trabajo es fuente de la actual Resolución Técnica 16 de la FACPCE, Marco Conceptual y de sus antecedentes, tanto en éste como en otros aspectos.

La cualidad de Suficiencia se redefinió como Pertinencia o Atingencia y se la vinculó al usuario tipo definido en la Resolución 16, mientras que Precisión fue redefinida como Aproximación a la realidad. Esto está en línea con la decisión de la cualidad de Certidumbre. Tal requisito no es realista, ya que los informes contables deben ser reflejo adecuado y transparentar la realidad económica y el desempeño de los entes, pero incluyen una serie de estimaciones e incertidumbres que harían inviable su aplicación estricta, y como indican, “...fundamento objetivo de toda aseveración firme”.

La cualidad de Normalización fue subsumida en el de Sistematización. Se descartó la cualidad de Racionalidad.

Oportunidad y Productividad (como equilibrio entre costos y beneficios) fueron cualidades bien reclasificadas como restricciones condicionantes de los requisitos.

Parte de estas cualidades o requisitos estaban erróneamente considerados dentro de los P.C.G.A. ya citados, tanto en la normativa de nuestro país como en la norteamericana, desde los comienzos de esa regulación.

Por otro lado, el Informe Trueblood del AICPA ⁽⁹⁾, de 1973, fuente de las regulaciones contables a partir de su emisión, enumeraba ocho requisitos de la información contable, que la hacían apta para satisfacer las necesidades de los diferentes usuarios.

La importancia del tema radica en que hay una estrecha relación entre las cualidades de la información contable y el cambio operado en el paradigma, de Verdad Económica Única al de Utilidad de la Información para el usuario. El primero es el que prima en Replanteo. De allí que fuera importante el requisito de Objetividad y que existiera el de Certidumbre, posteriormente descartado.

El paradigma vigente actual privilegia lo relacionado con la relevancia de la información a la luz de su aptitud de ratificar o rectificar evaluaciones anteriores o permitir predecir consecuencias futuras de lo informado.

5) *Relaciones entre la Contabilidad y disciplinas afines.*

Se plantea el desarrollo de la disciplina como aislada de otras que le son afines, siendo una necesidad la interrelación de la Contabilidad con cuerpos de conocimiento técnicos y científicos, para que sirva a los propósitos de los entes que actúan y forman parte de un sistema económico macro:

En este sentido, los autores de Replanteo sostienen: “la Contabilidad debe ofrecer datos que servirán a entes que actúan en un sistema económico y que fundamentalmente se emplearán para la administración de los componentes de ese

⁽⁹⁾ Informe del AICPA, para la emisión posterior de Normas de Contabilidad Patrimonial. AICPA por las siglas en inglés del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, American Institute of Certified Public Accountants.

sistema. Surge casi naturalmente pues, una estrecha relación entre la Contabilidad, la Economía y las Ciencias de la Administración, y esa relación debe ser tomada en cuenta en la definición del tipo de información útil que ha de brindar la Contabilidad. Información que ... gira, principalmente, alrededor de los conceptos de patrimonio y beneficio, los cuales están a su vez intervencidos en razón de la mecánica ofrecida por la partida doble.”

Las disciplinas afines nombradas son la Economía y “las Ciencias de la Administración”, especialmente en lo relacionado con los conceptos de patrimonio y beneficio. Es justamente la medición de este último una de los temas fundamentales del Informe de Replanteo y ello lo vincula más estrechamente con la Economía.

Por ello continúa el Informe estableciendo relaciones a través de conceptos como por ejemplo el nombrado de “beneficio”, como metodología para comparar la visión de estas disciplinas sobre dichos conceptos.

El interés por el concepto de riqueza y sus cambios es el nexo entre las tres disciplinas aquí reseñadas. La definición que los autores de Informe toman de la Economía es la relacionada al estudio del comportamiento humano, como una relación existente entre los fines y los medios escasos con usos alternativos. En la Contabilidad ...”el énfasis debería ponerse en la producción de informes contables representativos y trascendentes en sentido económico, dentro de un marco legal – formal que apunte al reconocimiento de la realidad económica.”

“La Economía y la Contabilidad son dos disciplinas que “extraen” sus materias primas de las mismas fuentes.”

Sin embargo, reconocen que uno de los principales roles de la Contabilidad es la medición de los desempeños. No lo expresan de esta forma, sino que hablan de la medición de resultados denominándolo beneficio (sabiendo que el resultado puede ser nulo, positivo o negativo, parecería más adecuado utilizar “resultado” que “beneficio”; sin embargo utilizan el que se acerca más al término usado en Economía,

es decir “riqueza”). Siguen los autores tratando el concepto de beneficio desde el punto de vista económico y por ello, entre otros aspectos, se refieren al costo de oportunidad.

“En síntesis, el economista define como beneficio a la diferencia entre el valor del producto y su costo – entendiendo que el concepto de costo aplicable es el de oportunidad – expresado generalmente en valores monetarios. Su cómputo dependerá de a quién se lo atribuye y del uso particular que pretenda dársele.”

Esta idea de utilizar el concepto según el fin buscado, permitía utilizar los conceptos económicos en Contabilidad. Agregan, además que “en Economía el beneficio se analiza desde el punto de vista de:

- a) “la actividad del ente y de sus administradores;
- b) el interés de los propietarios;
- c) el interés de la comunidad.”

Justamente este concepto da pie para plantear una clara diferencia entre los problemas tratados por la Economía y por la Contabilidad: mientras que el citado costo de oportunidad interesa a los economistas, esto no ocurre en el ámbito contable.

La Contabilidad se ocupa de brindar información para la toma de decisiones. Parte de esas informaciones son patrimoniales y tienen que ver con el resultado de los entes. Estos no son problemas que afecten a la Economía. Ambas disciplinas recurren a Teorías de Valor, pero con diferente objetivo y metodología. Ya se ha comentado que Mattessich desarrolló teorizaciones en este sentido, para estudiar los problemas de medición que competen a la Contabilidad. El preparador del informe contable concreto, tomará de estas teorías las que se adapten al interés del usuario, lo que marcará el objetivo del informe contable a emitir; si el informe es para uso de terceros ajenos al ente, además, se deberán cumplir las normas pertinentes.

Por último, citan una antinomia “medición de resultados versus valuación adecuada del patrimonio”. Esta antinomia carece de validez actualmente y si bien es cierto que

puede haber técnicas que elijan entre “métodos de balance” o “métodos de resultados”, las mismas son herramientas para preparación de informes que no importa cuál sea el camino, no pueden divergir.

No hay mayor referencia a disciplinas afines que las mencionadas, por lo cual cabe suponer que la relación con la Administración está dada por la información que provee la Contabilidad a la Dirección.

En mi opinión, hay una relación más estrecha entre estas dos disciplinas, especialmente si se reconoce como uno de los segmentos del Dominio Contable al Segmento Gerencial, enfocado a la medición de la gestión y a la toma de decisiones por los directivos.

Algunas de las Teorías surgidas en el ámbito de la Administración han sido tomadas también para desarrollar teorías contables – es el caso de la Teoría de la Agencia – y la realidad actual indica que hay fuertes influencias entre la información financiera o patrimonial y el gobierno de las empresas, con lo que la interrelación es cada vez mayor.

Es ciertamente un mérito del Informe de Replanteo el proponer una alternativa al llamado “principio de valuación al costo”. Esta alternativa es la de los valores corrientes, los valores del momento de la medición, que reflejan más adecuadamente la realidad económica del ente.

Justamente el “acercamiento a la Economía”, uno de los subtítulos de la obra, es uno de los ejes temáticos de la misma y explica la visión de los autores.

Tampoco se debe dejar de lado la relación de la Contabilidad con las Matemáticas. En primer lugar, por la aplicación de técnicas matemáticas y métodos estadísticos. En segundo lugar, transcribo una cita de Fernández Pirla (1967, pág.14 en Scavone, 2006, pág. 105): “ Es del todo evidente que Contabilidad no puede merecer la consideración de ciencia matemática ... porque la simple utilización del instrumental matemático como medio de expresión, o incluso de investigación, no puede definir la naturaleza de una ciencia. Las ciencias fácticas, las naturales, la propia Teoría Económica, utilizan

a la Matemática como instrumento, y a nadie se le ocurre decir que las mismas sean ramas de la Matemática”.

6) *Las prácticas contables actuales en materia de medición del beneficio.*

En el Informe de Replanteo lo vinculan al enunciado de algunos de los principios de Contabilidad vigentes a partir de 1969, análisis que a esta altura no es productivo y ya se da por superado. Queda claro que suele ser poco útil al usuario de la información conocer cuál fue el costo en un momento anterior, pero siempre puede ser requerido el dato a fines estadístico, de investigación o similares, no vinculados con la toma de decisiones de la Dirección.

El valor corriente es superior como criterio de medición porque refleja más adecuadamente la realidad económica, pero hay que tener en cuenta que para su determinación es requisito indispensable que haya objetividad y confiabilidad. Las regulaciones que permiten diferentes alternativas sin fijar la pauta preferible, dan lugar a cierta falta de ambas cualidades.

Si se acepta este criterio de medición, se avanza sobre la tesis tradicional de valuación al costo. Aquí Replanteo marca:

“La contabilidad ha aceptado siempre una sola cara de esta variación de valor; a través del principio de costo o mercado, y cuando este último fuere menor, se dispone de la reducción del valor del elemento por razones de prudencia. La corriente doctrinaria que se comenta sostiene que estas variaciones de valor, cuando tienen sentido positivo, deberían registrarse.

Aquí entonces, la variante en la opinión no es el concepto de ganancia, sino su apropiación al ejercicio, ya que al término de la operación total de la empresa, el resultado será el mismo, el resultado será el mismo, lo que variará será su imputación.”

Incluyen una nota sobre un trabajo doctrinario argentino que expuso una teoría sobre este punto. Sin embargo y atento que la inmediatez con la que se requieren los informes contables, en virtud de los medios técnicos disponibles para obtenerlos, es una de las características de la práctica contable hoy, no es útil para el usuario saber

que los resultados totales serán iguales al fin de la vida del ente; esto tiene aplicación exclusivamente en desarrollos teóricos que fundamenten la aplicación de los criterios.

La valuación a valores corrientes trae aparejado un concepto diferente de ganancia que incluye no solo los resultados transaccionales sino también de ...” circunstancias o acontecimientos no siempre provenientes de la empresa (hechos externos).” Ejemplo típico de ello es el cambio en el valor intrínseco de los bienes.

Otro ejemplo es el de la actividad agropecuaria, cuya característica distintiva es el crecimiento vegetativo de los activos biológicos; la única forma de reflejar adecuadamente el Resultado por Producción es a través de los mismos, ya sea Valor de Reposición, Valor Razonable o Valor Neto de Realización (pudiendo reflejarse este último en forma proporcional al crecimiento de los bienes).

Pautan las condiciones en que este criterio resulta aplicable y que son las pautadas en la normativa técnica vigente actualmente, referidas a;

- ✓ Ser la resultante de ingresos que representen un incremento en el patrimonio neto sin que obedezcan a fluctuaciones del capital o de las ganancias no distribuidas;
- ✓ Los incrementos de patrimonio neto no deben ser fluctuantes
- ✓ El incremento debe ser pasible de asignarse a un período y de cuantificarse objetivamente, en forma confiable, es decir con evidencias verificables;

Por último, agregan que debe ser cuantificado en términos de un mismo poder adquisitivo, lo que entiendo no agrega al tema en cuestión ya que se trata de una problemática ajena a las implicancias de un cambio en las mediciones.

Replanteo analiza también el problema de la distorsión de la moneda para plantear la posibilidad de que los valores corrientes sean un paliativo – aunque parcial – a este problema. Los desarrollos de modelos contables patrimoniales en la actualidad han descartado la aplicación de estos parches y tratan, adecuadamente, en forma separada el problema de la unidad de medida del criterio de medición.

de las NIIF en las empresas que hacen oferta pública de sus títulos, al ser aceptados los revalúos técnicos.

Como corolario cabe destacar que Replanteo de la técnica contable implicó un cambio sustancial y positivo en el modelo contable patrimonial, respecto del criterio de medición: la aplicación de valores corrientes en sus distintas alternativas – valor de reposición, neto de realización, tasaciones de mercado, valor de utilización económica, etc. – fue la regla general, e inspiró la redacción de la Resolución Técnica N° 10, que constituía un modelo casi puro de criterio de medición.

La excepción era la contrapartida del mayor valor proveniente de revalúos técnicos, que por otra parte vulneraría el criterio de mantenimiento de Capital en su concepción monetaria (financiera). el concepto de ganancia también se relacionaba con el valor corriente de los bienes y reconocía resultados por tenencia como consecuencia de esta medición. Con la aplicación de la Resolución Técnica 17 se retrocedió, al menos respecto de un modelo puro, pero cabe reconocer que en la elaboración de las normas se deben tener presentes todas las problemáticas que presentan los distintos rubros y los distintos sistemas contables concretos, vinculados a actividades y mercados que acarrear distintos grados de incertidumbre, riesgos y fluctuaciones y que no siempre hacen de los valores corrientes el criterio más adecuado

Una acotación sobre el punto 6 de esta introducción es que el sexto paso de la Metodología para el Plan de Investigación propuesto habla de “efectuar un relevamiento de las prácticas y criterios contables vigentes en el país y en otros países, ...” lo que parecería una investigación empírica completamente adecuada pero inmediatamente se agrega “... con relación a la medición de resultados y valuación del patrimonio. Esto vuelve a reducir la potencia de una investigación y la relevancia de sus conclusiones.

En este sexto paso del Plan propuesto, los autores de Replanteo comparan las prácticas vigentes en esos años en Alemania, Australia, Brasil, Colombia, Costa Rica, Chile, EEUU, Gran Bretaña, Holanda, México, Nueva Zelandia, Panamá, Paraguay, Puerto Rico, Rca. Dominicana, Rca. Oriental del Uruguay y Sudáfrica. Las tres décadas transcurridas hacen que cualquier

comentario sea anecdótico, pero me pareció interesante que dos países (Holanda y Nueva Zelandia) hubieran incorporado ya en esa época el cálculo de costos a valores corrientes, al igual que ciertas valuaciones.

IV.b Naturaleza epistemológica de la disciplina.

IV.b.1 Ciencia, tecnología, técnica. – Fundamentación de mi opinión.

El objetivo del presente capítulo es reflexionar sobre la posibilidad de que la comunidad contable logre acordar una Teoría General comprensiva de la definición de la misma, su caracterización epistemológica, el dominio que abarca y un conjunto normativo y de técnicas desarrolladas como el “artefacto” de las tecnologías.

La concepción que entiendo, le cabe a la Contabilidad en forma más ajustada, es la de tecnología, y su dominio – en una concepción amplia a la que adhiero - comprende varios segmentos. Resulta importante destacar que la disciplina no puede ser reducida al ejercicio de la profesión de Contador Auditor. Los profesionales que encaran esta actuación profesional concreta saben que es una de las esferas más importantes de la actuación actualmente, pero ello no implica restar importancia a quienes asesoran en la toma de decisiones a los directivos de un ente y enfocan su accionar en la Contabilidad Gerencial, ni a quienes brindan informes contables de la esfera pública. Tampoco se debe olvidar el campo que se abre a nuestra profesión en relación a la gestión ambiental, o a los informes del ámbito social en general.

Dado que es la comunidad de contables quienes deben llevar la mayor carga en el desarrollo teórico – técnico de la Teoría General, encuentro que parten con un cierto bagaje de conocimientos a ampliar, rectificar o ratificar en el curso de las investigaciones. Pero ello, en mi opinión, hace innecesario buscar una caracterización previa de la disciplina. Más bien encuentro adecuado transparentar la concepción que se sostiene y desarrollar una fundamentación científica de la misma.

encuentro adecuado transparentar la concepción que se sostiene y desarrollar una fundamentación científica de la misma.

Por otro lado, los autores de Replanteo de la Técnica Contable, desde el título del Informe, explicitan la conclusión a la que arribaron. No dejan la “puerta abierta” a otras posturas.

A lo largo de la Historia, el hombre ha buscado resolver los problemas que se le planteaban con distintas metodologías, desde creencias místicas hasta posiciones opuestas para adquirir conocimientos y para la investigación, de la forma más racional posible. Esta búsqueda es uno de los incentivos que motorizaron el avance científico ya sea en la forma de ciencia pura, aplicada, técnica o tecnología.

No hay consenso en clasificar a la Contabilidad como ciencia aplicada, tecnología o técnica científica; la comunidad de quienes nos dedicamos a esta disciplina en la práctica, en la investigación o en la docencia, encontramos teorías apoyando cada una de estas posturas. Aparece en algunas de ellas el concepto de que un conjunto de técnicas científicas podría constituir una tecnología si hay un sistema coherente de teorías que obviamente han sido enunciadas por el hombre, son relativas a un determinado campo del conocimiento que abarca un conjunto de conceptos fundamentales y posee una terminología que le es propia.

Una característica novedosa en la concepción actual de las tecnologías es que, para ser consideradas tales, no necesariamente requieren de una forma instrumental material. Es decir que no se requiere la existencia de una “cosa”, un instrumento tangible como elemento central, sino que se ha extendido tal noción a sistemas, circuitos administrativos, métodos de organización, prácticas de dirección o técnicas, en cuanto a modo de pensar y actuar. El objetivo de la ciencia es ampliar el conocimiento como fin en sí mismo en la ciencia pura, o con fines prácticos, en la ciencia aplicada. Esta diferenciación es bastante explícita.

La distinción entre tecnología y ciencia aplicada es más sutil. Una característica distintiva radica en el objetivo y la forma de encarar los problemas: quien se dedica a investigar en ciencia aplicada, lo hace para efectuar descubrimientos y ampliar el conocimiento, es decir colaborar con la ciencia pura. El científico está probablemente

influenciado por el paradigma imperante y se guía por hipótesis deducidas de teorías; clasifica los problemas como una forma de entenderlos y brinda interpretaciones concretas de enunciados científicos dirigidos a un fin útil a la humanidad. Percibe relaciones en las manifestaciones que observa, con la intención de enunciar nuevas hipótesis y desarrollar las teorías explicativas, generalmente de acuerdo con una cierta concepción previa. El tecnólogo tiene una mayor apertura de pensamiento, aplicando el método de prueba y error o sus habilidades derivadas de la experiencia; los logros obtenidos no necesariamente se basan en su conocimiento científico previo; es probablemente más proclive a enunciar leyes empíricas que teóricas y está orientado a desarrollar o mejorar algún tipo de herramienta, artefacto o instrumento. Si se tiene en cuenta otra caracterización diferenciadora provista por Thomas Kuhn, se puede decir que el progreso científico es acumulativo, continuo y evidente en ciencia normal, entre los momentos de rupturas acumulativas que Kuhn denominó “revoluciones científicas” y es no acumulativo, ni continuo, pero aumenta la capacidad de resolver enigmas planteados por cada paradigma. El progreso tecnológico, independizado de ideas paradigmáticas, implica adoptar la técnica, el artefacto o el instrumento que le parece más útil y eficiente al tecnólogo para alcanzar el objetivo.

Por otro lado, hay distintas definiciones de “técnica” que la plantean como: “conjunto de procedimientos bien definidos y transmisibles, destinados a producir ciertos resultados considerados útiles, o : “los métodos organizados basados sobre los conocimientos científicos correspondientes”. Otra fuente la identifica con “un procedimiento o conjunto de reglas, normas o protocolos, que tienen como objetivo obtener un resultado determinado, ya sea en el campo de la ciencia, de la tecnología, del arte, del deporte, de la educación o en cualquier otra actividad.” Las dos primeras son de la obra de André Lalande “Vocabulario técnico y crítico de la Filosofía”, cuyo autor enrolado en la corriente positivista buscaba participar en la unificación del lenguaje científico. La última es de Wikipedia. En todos los casos son definiciones más bien mecanicistas, no hay lugar para criterios controvertidos o alternativas de decisión; más bien parecerían descripciones asimilables a algoritmos. Este reduccionismo impediría el hablar de “técnicas científicas”.

Mario Bunge sostiene que encuentra objeciones a utilizar, respecto de algunas disciplinas, el *sustantivo* “ciencia”, mientras que no las tiene para el *adjetivo* “científico”; sería el caso de técnicas en las que hay un campo de conocimiento (ninguno tiene un criterio de demarcación absoluto ni deja de compartir parte del mismo con otras disciplinas), lenguaje, métodos de investigación y teorías propias, pero no hay elaboraciones de leyes o búsqueda de conocimiento puro, características propias de la ciencia. Esto no obsta a que la conjunción de técnicas conformando un conjunto consistente entre sus distintos elementos, relativo a un dominio específico, que esté vinculado a conocimientos teóricos explicitados previamente o no, podría ser entonces considerado científico y, teniendo como eje central el desarrollo de instrumentos en el sentido amplio – no necesariamente un objeto material, como ya se ha dicho – estaríamos en presencia de una tecnología. Este conocimiento estará entonces vinculado y constituido entre otros elementos por reglas para la acción, las que serán pautas para alcanzar un determinado fin, normalmente práctico.

No es el propósito de este capítulo ahondar en la explicitación de la naturaleza de las distintas disciplinas, sino hacer una reflexión sobre una técnica científica o sobre una tecnología, desde las diferentes áreas de la filosofía en lo que constituye un análisis multidimensional que incluye la epistemología, ontología, ética, axiología y la praxiología de la disciplina.

Existen diferentes visiones para analizar a la Contabilidad en cuanto tecnología:

- Visión optimista, que correspondería a una concepción aristotélica y que considera que la tecnología ayuda a la ciencia a resolver todos los problemas, que el desarrollo tecnológico implica progreso continuo, que es racional y por lo tanto, hace al logro de fines humanos.
- Determinismo tecnológico, en diferentes versiones, desde una posición más rigurosa (*hard determinism*) hasta un determinismo blando (*soft*). La posibilidad de lograr cambios (en la sociedad, por ejemplo) pasa por la tecnología misma, con sus propias pautas de desarrollo. La tecnología de nivel excelente – y la ciencia – son valores supremos. Dentro de la corriente rigurosa los tecnócratas eran quienes administraban o gobernaban atando sus decisiones a lo tecnológico,

considerado eficaz y racional, con objetivos impersonales por encima de consideraciones éticas, sociales, ideológicas o políticas. Cuanto más desarrollada y mejor fuera la tecnología, más adecuada resultaba como solución para los males sociales.

- Pesimismo tecnológico, también con diferentes grados dentro de la misma corriente; pesimismo más mecanicista, o menos extremo. Los últimos critican la concepción tecnócrata que identifica el avance tecnológico con progreso y motor del desarrollo histórico global, pero sin embargo no son fatalistas como los primeros.

La filosofía más adecuada para la Contabilidad, en mi opinión, se acerca al pesimismo tecnológico moderado. Para fundamentar esta postura, entiendo necesario hacer un breve recorrido por la Historia de la disciplina, que implica seguir la evolución de las doctrinas y del pensamiento contable, siguiendo una metodología lakatosiana. Por razones de que no representa el objetivo del trabajo, no se profundizan ni se reflexiona críticamente sobre los acontecimientos puntualizados. Por ello, algunos hitos solo se mencionan, sin detallar consecuencias de los mismos.

La evolución histórica de la disciplina, desarrollada ampliamente al comienzo del presente trabajo, resalta que a raíz de las fuertes crisis sociales – es importante destacar que no son solamente económicas, aunque el origen se haya dado en el mundo financiero – de la década del treinta o de comienzos del siglo veintiuno, se produjeron importantes cambios en la Contabilidad. Esto indica que la disciplina avanzaba por carriles independientes de los valores éticos, vinculada a intereses sectoriales; las nuevas normas contables no han sido necesariamente mejores, por muy elaboradas o complejas que sean. En los informes contables de las empresas cotizantes hay mucho de propaganda para promover a las empresas y no tanto verdadero interés en una posición de Responsabilidad Social. Se requiere que haya regulaciones y controles gubernamentales y certificaciones de Organismos no Gubernamentales para que el avance tecnológico pueda transformarse en progreso para la sociedad.

Es definitivamente la observación de la historia de la Contabilidad lo que influye en mi visión moderadamente pesimista del desarrollo tecnológico. Es moderado

porque hay indicadores de ciertos cambios positivos: las regulaciones sobre el segmento social contable, o las certificaciones de las ONG – un ejemplo de éstas es el GRI, Global Reporting Initiative, que tiene como preocupación primordial la sustentabilidad del planeta – son también una manifestación de la tecnología, siendo normas o reglas tecnológicas. La concepción del inversor de bolsa tiende – muy lentamente, pero existe esta tendencia - a incluir la ética y la actuación social de las empresas en su decisión de compra, por lo que las corporaciones comienzan a responder y a hacer frente a preocupaciones que van más allá de lo económico.

Se verá en el futuro si los cambios que se vislumbran en este sentido, posteriores a las últimas crisis iniciadas en el mundo financiero, se consolidan. El avance, y me atrevo a decir que implica en este caso progreso, en el mundo de la Contabilidad ya se está manifestando, por lo que no corresponde adoptar una posición pesimista extrema, en mi opinión.

Tampoco se puede considerar que el conocimiento tecnológico sea valorativamente neutro y esté vinculado a las preocupaciones sociales *per se*: se requieren regulaciones e incentivos (v.g. Certificaciones ISO, GRI, etc.) para que el avance sea indicador de progreso social.

En las investigaciones contables y en las normas vigentes se habla, por ejemplo, de los objetivos de la información contable. Sin embargo, no se transparenta adecuadamente si ello no es exigido en la fórmula de Certificación de firma del profesional que brinda una opinión independiente sobre el informe contable y este aspecto solo se requiere en el segmento financiero. En la Resolución Técnica 17 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas se fijan juicios de valor como requisitos que debe cumplir la información contable, siendo algunas de ellas claridad, comparabilidad, veracidad, confiabilidad, objetividad (la ausencia de sesgo se requiere respecto de las partes involucradas y las situaciones reflejadas en el informe).

Para completar las bases que fundamentan mi opinión sobre la naturaleza epistemológica de la Contabilidad, detallo algunas notas distintivas de la tecnología aplicadas a la contabilidad, dentro del citado enfoque moderadamente pesimista.

Tecno epistemología: refleja las principales características de la disciplina. El conocimiento contable no es en sí mismo ideológico. Pero las normas contables reflejan la dominación por parte de ciertos grupos de profesionales, o de organizaciones del mundo contable; a su vez, quienes se dedican a la Auditoría tienen mayor peso que los que se abocan a otras ramas de la actividad.

Tecno metafísica. La contabilidad informa sobre el desempeño de las organizaciones, buscando reflejarlo a través de mediciones que no son necesariamente en unidades monetarias. Se busca que sea un reflejo adecuado de la realidad económica. Para ello se han desarrollado técnicas específicas, que constituirían los instrumentos o artefactos. Ejemplos: consolidación y conversión de estados contables, para presentar informes de conjuntos económicos, que se encuentran en distintas monedas; técnicas de amortización para reflejar el desgaste y la obsolescencia de los bienes de uso. Hay planteo de problemas sobre aspectos como Capital Intelectual o ciertos intangibles como el valor llave autogenerado; estos temas no están totalmente resueltos y requieren nuevos desarrollos, ya que representan valor económico, pero resultan de difícil determinación.

Tecno axiología: se ha comentado que en ciertas normas contables se incluyen valores como cualidades o requisitos de la información contable. Se busca que sean confiables, libres de sesgos (respecto de las partes intervinientes), verificables con procedimientos aplicables por quienes poseen el conocimiento adecuado, claros, pertinentes. También hay restricciones, como por ejemplo oportunidad de los informes.

Tecno ética: Se busca que los informes contables – especialmente al evaluar el control interno – transparenten el “clima ético” de las organizaciones. Se puede acceder actualmente, vía autopista financiera de la Comisión Nacional de Valores, a informes de empresas cotizantes o, en internet, a Códigos de Ética y de Gobierno Corporativo de algunas entidades (v.g. Banco Macro). Sin embargo, ello no sería posible de no haber regulaciones, con sanciones pecuniarias por incumplimiento, que pueden implicar el retiro de la cotización. Cabe reiterar que las propias organizaciones están tendiendo a mejorar en este sentido y, con el objetivo de captar más inversores, pueden mejorar la actuación (pero la percepción es que la regulación sigue siendo el principal “incentivo”).

Tecno praxiología: el proceso de emisión de normas ha ido evolucionando, tanto en el plano nacional como en el internacional. Los cambios más fuertes se han dado luego de las crisis financieras de 1930 y de quiebras como las de Enron y otras.

IV.b.2. Otras opiniones concordantes.

El tema de la ubicación de la Contabilidad en el Campo del Conocimiento ha sido tratado, entre otros muchos investigadores por Wirth (2001), siendo en este caso el tema de su tesis.

Analiza el área de conocimiento que en su opinión tiene la disciplina, los problemas centrales de la contabilidad, las características de las teorías científicas en general y en particular, respecto de las contables. Arriba a la conclusión de que la misma es una Tecnología Social.

“Los sistemas y los procesos contables son artificiales y no espontáneos: han sido diseñados, implementados y controlados de acuerdo a un plan. Para ello se ha empleado el uso intensivo de conocimiento, que en el caso de los sistemas contables implican teorías, contables, teorías de la organización, teorías de los sistemas informáticos, teoría del control interno, teoría de la decisión, teorías económicas de Capital y de la ganancia, teoría de la agencia, teorías financieras, etc. Los sistemas contables involucran a las personas (sin las cuales no tienen sentido), tanto en calidad de recurso operativo de estos sistemas, como en calidad de destinatario intermedio o usuario final. Y justamente esta característica es la que estudia en especial la escuela “behaviourista” o conductista de la Contabilidad: el efecto de los sistemas contables sobre la conducta de las personas en la organización”.

“Las tecnologías sociales manejan todos los sistemas sociales, en particular los sistemas sociotécnicos, como industrias modernas, bancos, ejércitos y hospitales. Un sistema sociotécnico puede caracterizarse como un sistema social donde el trabajo se realiza con la ayuda de artefactos diseñados por tecnólogos.” “La diferencia fundamental entre un sistema social espontáneo y uno diseñado radica en el modo de control social: mientras que en los primeros el control social se encuentra solo en las normas sociales y morales, en los

segundos el control consiste fundamentalmente en normas legales, incentivos y sanciones impuestas por agentes designados, normas impuestas por los sistemas de control, etc.”

“Creo que aquí nos encontramos con la razón de ser de la problemática contable. **Los sistemas contables son los diseños producidos por la Contabilidad con fines específicos de monitoreo y control de las actividades del sistema sociotécnico.** Los sistemas contables son diseños particulares para cada tipo de sistema socio técnico, porque cada uno tiene metas y medios diferentes, y necesita controlar con mayor o menor intensidad determinados nodos, agentes o procesos del sistema.”

Por otro lado, esta autora deja asentado que faltan límites precisos entre ciencia aplicada y tecnología; otros autores como Chaves (1997) manifiestan que la ciencia aplicada de contenido social constituiría una tecnología. Sin embargo, Wirth en su trabajo manifiesta que investigaciones en el sentido de considerar a la Contabilidad como ciencia aún no han alcanzado su desarrollo.

En este punto he de reconocer que he cambiado de opinión respecto del énfasis puesto en la función de control. Mi criterio siempre fue el de considerar que primordialmente la Contabilidad se ocupa de medición de desempeños, con el objetivo primordial de brindar información para la toma de decisiones. Es también real que el objetivo buscado en los informes es mucho más amplio que el control; pueden ser utilizados para el planeamiento estratégico, para promocionar a los entes en sus políticas de gestión ambiental o de recursos humanos. Si no se trata de empresas sino de entidades sin fines de lucro, podemos estar interesados en analizar la factibilidad de hacer un aporte y necesitamos conocer a qué actividades estaríamos beneficiando; es una decisión que tiene proyección futura tanto como de control o medición del desempeño histórico.

Pero en el complejo mundo de las corporaciones, resulta cada vez más importante el rol de la Contabilidad como control de la actuación de los Directivos y la necesidad de mejorar la transparencia de los informes contables. El punto en el Gobierno Corporativo adecuado es actualmente el hablar del “paradigma de la transparencia”, el cual sería el criterio rector del Buen Gobierno.

IV.b.3. Conclusión del punto Naturaleza epistemológica de la Contabilidad.

Encuentro de interés académico, en aras de desarrollar una teoría, analizar la naturaleza epistemológica de la disciplina, pero sin embargo no creo que sea un punto fundamental alcanzar una definición única.

En primer lugar por la dificultad en diferenciar ciencia aplicada de tecnología, cuando se trata de una disciplina de contenido social. En segundo lugar, porque interesa sí reconocer su caracterización de científica, ya sea tecnología o técnica científica. Bunge ha manifestado en trabajos de reciente data que acepta ampliamente el adjetivo científico, pero no encuentra fundamento para aplicar el sustantivo ciencia a muchas disciplinas; agrega que eso no quita mérito alguno a quienes investigan en ese concreto campo del conocimiento.

Coincido con este criterio, destacando que la Contabilidad como tecnología abarcativa de técnicas científicas que constituyen en esta concepción sus artefactos o instrumentos, tal como ya se ha expuesto, tiene un dominio propio y éste es el concepto central que yo estimo eje central imprescindible para alcanzar el consenso de la comunidad de contables y avanzar en el camino de la búsqueda Teoría Contable.

IV.c – Dominio del Discurso contable.

IV.c.1 Planteo y definición del dominio.

El mismo ha sido plasmado ya en el Informe 27 y receptado por una importante porción de la comunidad de contables. El área de conocimiento de la disciplina que se da por supuesto en el presente trabajo es un dominio amplio y gira alrededor de los Informes Contables.

Éstos configuran un eje central en los conceptos que conformarían una red gnoseológica de la disciplina. También cabe considerar cuál es el objeto de estudio de la Contabilidad, sobre qué se informa. Esta consideración tiene importancia al momento de construir la Teoría General. Fernández Pirla ha diferenciado el objeto material de una disciplina científica como el conjunto de cuestiones que son materia de la misma; ha sido motivo de debate y se ha considerado que el mismo podía ser el control, el patrimonio, el

ente. Podemos definir al objeto de estudio como el contenido de los informes, el aspecto de la realidad sobre el que se comunica su desempeño y variará según el segmento de esa realidad de que se trate. Responde a la pregunta ¿qué conoce? El objeto formal responde a ¿cómo lo conoce? Y refiere al conjunto de teorías, métodos, normas que explican el objeto material.

Otro elemento del dominio lo constituyen los sujetos en Contabilidad. Ellos son:

➤ Emisores de informes contables. Es decir, los entes sobre los que se brindan las informaciones contables. Es importante aclarar que es exactamente igual en la consideración de emisor que sea una empresa que cotiza sus títulos, una empresa Pyme, o una entidad sin fines de lucro.

➤ Receptores de los informes. Pueden ser internos y externos. Se considera entre estos últimos, por ejemplo, a los inversores de bolsa que no constituyen accionistas de referencia, si es el caso de un ente que cotiza. Sería el principal considerado como “usuario tipo” por la normativa profesional.

➤ Reguladores. Organismos profesionales, gubernamentales, o conformados por distintos grupos que pueden incluir empresarios y usuarios, son los que se ocupan de la emisión de normas contables.

➤ Controladores o auditores de los informes contables. Son los profesionales contables que analizarán los informes contables para uso de terceros ajenos al ente, en función de las normas aplicables.

Ya se ha comentado respecto de los Segmentos en Contabilidad que hay una discusión planteada sobre si existen tales divisiones conceptuales o ramas, o se trata de una disciplina con una unidad absoluta, que estaría constituida por la Contabilidad Financiera o Patrimonial y cuyo objeto sería brindar información sobre el patrimonio.

Ya se analizó el tema al considerar la evolución de las corrientes doctrinarias. En ese capítulo se consideró que la Escuela Patrimonialista era un avance significativo para la disciplina, pero que en la actualidad ha quedado subsumido en un dominio más amplio. Por otro lado, se vio el desarrollo de las escuelas que se interesaron por la Contabilidad Gerencial o Administrativa.

De igual manera se fueron definiendo diversas ramas de interés sobre los que se brinda información y que van conformando una disciplina que podría contar con una Teoría General única, aplicable con profundidad conceptual a todas las situaciones del dominio, pero a la que se agregarían ... “modelos, hipótesis y leyes específicas para cada uno de sus segmentos”. Esta es una de las propuestas del trabajo de García Casella y Rodríguez de Ramírez (2004) que resulta pertinente para solucionar el problema.

En resumen, los segmentos a considerar en el dominio de la Contabilidad serían:

➤ Segmento patrimonial o financiero. Es el referido a la medición del patrimonio y de los resultados, siendo el segmento que en algún momento fue considerado el único que conformara la disciplina contable. Se brinda información a través de los Estados Contables o Estados Financieros.

➤ Segmento gerencial. Orientado a la toma de decisiones de los directivos del ente para la gestión del mismo. También es de amplia tradición y aceptación que constituye parte del dominio. Los informes típicos de uso interno son los presupuestos financiero, económico, integral, el análisis costo / utilidad / volumen, análisis de costos, de proyectos de inversión.

➤ Segmento social o medioambiental. Se trata separadamente ya que su desarrollo data de las últimas décadas y los cambios en este segmento- respecto de las normativas e informes a preparar para la obtención de Certificaciones justifican el análisis pormenorizado.

En Argentina, por otra parte, ha sido objeto de legislación en dos oportunidades (2001 – 2004), siendo la ley Nro. 25.877 la última promulgada, y se transcribe a continuación la parte pertinente:

➤ Balance Social

- **ARTICULO 25.** — Las empresas que ocupen a más de TRESCIENTOS (300) trabajadores deberán elaborar, anualmente, un balance social que recoja información sistematizada relativa a condiciones de trabajo y empleo, costo laboral y prestaciones sociales a cargo de la empresa. Este documento será girado por la empresa al sindicato con personería gremial, signatario de la convención colectiva de trabajo que le sea aplicable, dentro de

los TREINTA (30) días de elaborado. Una copia del balance será depositada en el MINISTERIO DE TRABAJO EMPLEO Y SEGURIDAD SOCIAL, la que será considerada estrictamente confidencial.

- Las empresas que empleen trabajadores distribuidos en varios establecimientos, deberán elaborar un balance social único, si la convención colectiva aplicable fuese de actividad o se aplicare un único convenio colectivo de empresa. Para el caso de que la misma empresa sea suscriptora de más de un convenio colectivo de trabajo, deberá elaborar un balance social en cada caso, cualquiera sea el número de trabajadores comprendidos.
- **ARTICULO 26.** — El balance social incluirá la información que seguidamente se indica, la que podrá ser ampliada por la reglamentación tomando en cuenta, entre otras consideraciones, las actividades de que se trate:
 - a) Balance general anual, cuenta de ganancias y pérdidas, notas complementarias, cuadros anexos y memoria del ejercicio.
 - b) Estado y evolución económica y financiera de la empresa y del mercado en que actúa.
 - c) Incidencia del costo laboral.
 - d) Evolución de la masa salarial promedio. Su distribución según niveles y categorías.
 - e) Evolución de la dotación del personal y distribución del tiempo de trabajo.
 - f) Rotación del personal por edad y sexo.
 - g) Capacitación.
 - h) Personal efectivizado.
 - i) Régimen de pasantías y prácticas rentadas.
 - j) Estadísticas sobre accidentes de trabajo y enfermedades inculpables.
 - k) Tercerizaciones y subcontrataciones efectuadas.
 - l) Programas de innovación tecnológica y organizacional que impacten sobre la plantilla de personal o puedan involucrar modificación de condiciones de trabajo.

- **ARTICULO 27.** — El primer balance social de cada empresa o establecimiento corresponderá al año siguiente al que se registre la cantidad mínima de trabajadores legalmente exigida.

En primer lugar, cabe aclarar que nunca fue reglamentada, por lo que no es de aplicación efectiva. En segundo lugar, coincido en la postura sustentada ya en la década del setenta por el Prof. Chapman al criticar la denominación de “Balance Social”, prefiriendo la de “Informe de Responsabilidad Social” o “Informe Social”.

Por otro lado, hay parte de la profesión que propone mantener la denominación “balance” pese a que parece remitir a la partida doble, siendo completamente diferente la información a brindar, como surge de los incisos c) a l) del artículo 26, transcripto arriba de la ley 25877. Ello se debe a que, para algunas personas, pareciera discutible que formara parte de las incumbencias profesionales un informe que no tuviera tal denominación; parece lamentable que tal cuestión semántica defina si el informe sobre el desempeño vinculado a relaciones laborales forma parte del dominio contable o no (ya que no es una cuestión patrimonial, obviamente).

También es importante que reconocer que hay mucho para investigar en este segmento, especialmente en lo que hace a modelos de preparación de informes, unidades de desempeño, etc. De hecho, no hay regulación profesional alguna al respecto aún y pareciera ser necesaria para acompañar la regulación gubernamental y a su vez, impulsar su efectiva implementación.

- **Segmento (macro)económico.** Es la rama de la Contabilidad que se ocupa de explicar y predecir fenómenos vinculados a la Economía, como puede ser el mercado de capitales por ejemplo, aplicando técnicas específicas, así como el papel del Estado en las regulaciones; un ejemplo de esta contabilidad económica lo constituye la llamada Contabilidad Positiva, a través de la Escuela de Rochester.

- **Segmento gubernamental.** El Congreso Nacional sancionó la Ley de Administración Financiera, N° 24156, en cuyo art. 4 y dentro de los objetivos de la ley consta que corresponde:

Inc. c) Desarrollar sistemas que proporcionen información oportuna y confiable sobre el sistema financiero del sector público nacional, útil para la dirección de las jurisdicciones y entidades para evaluar la gestión de los responsables de cada una de las áreas administrativas.

Inc. d) Establecer como responsabilidad propia de la administración superior de cada jurisdicción o entidad del sector público nacional, la implantación y mantenimiento de:

- i) Un sistema adecuado a las necesidades de registro e información acorde con su naturaleza jurídica y características operativas;
- ii) Un eficiente y eficaz sistema de control interno normativo, financiero económico y de gestión sobre sus propias operaciones, comprendiendo la práctica del control previo y posterior de la auditoría interna;
- iii) Procedimientos adecuados que aseguren la conducción económica y eficiente de las actividades institucionales y la evaluación de los resultados de los programas, proyectos y operaciones de los que es responsable la jurisdicción o entidad.

En el art. 87 se fija que: El sistema de contabilidad gubernamental tendrá las siguientes características generales:

- a) Será común, único, uniforme y aplicable a todos los organismos del sector público nacional;
- b) Permitirá integrar las informaciones presupuestarias, del Tesoro y patrimoniales de cada entidad entre sí y, a su vez, con las cuentas nacionales;
- c) Expondrá la ejecución presupuestaria, los movimientos y situación del Tesoro y las variaciones, composición y situación del patrimonio de las entidades públicas;
- d) Estará orientado a determinar los costos de las operaciones públicas;
- e) Estará basado en principios y normas de contabilidad de aceptación general, aplicables al sector público.

En el artículo 88 se fija que es la Contaduría General de la Nación la encargada de que funcione el sistema de contabilidad gubernamental en todo el ámbito del sector público nacional.

Es indudable que este segmento tiene sus propias reglas, hay un Plan de cuentas propio y fijado por ley y que conforma una división de la Contabilidad que no es objeto de discusión, en función de sus particularidades.

Resumiendo: el dominio de la Contabilidad – considerando tal al área de conocimiento de la disciplina - en su concepción amplia tiene como eje central a los informes contables, sujetos y segmentos, como elementos constitutivos del mismo.

Por otro lado, los informes contables son el producto de los Sistemas de Información Contable concretos de cada ente. Los elementos de los SIC son:

- Plan y Manual de cuentas;
- Método de registración;
- Medios de registración (manuales, mecánicos, procesamiento electrónico de datos);
- Registros contables (incluyen desde los llamados Libros de Comercio hasta registros magnéticos, links virtuales, transacciones y consultas en sistemas integrados informáticos, etc.)
- Sistemas de Archivos y de Controles a implementar (en el caso de los primeros, para la recuperación de la información en forma eficiente, deben estar adecuadamente organizados. El diseño de los controles incluye todo tipo posible, ya sea por cruzamiento, por oposición de intereses, por duplicación, etc.)
- Informes a Emitir (varían según el segmento de que se trate).

Intencionalmente, no incluí ninguna aclaración en los dos primeros elementos. Respecto del método de registración, está claro que el más difundido en el segmento

patrimonial es el de la Partida Doble. Pero puede ser otro método, especialmente si no se trata de dicho segmento.

En cuanto a lo aquí incluido de Plan y Manual de Cuentas: está claro que la fuerte influencia del segmento patrimonial, por razones históricas de evolución de la disciplina, influye y es por ello que se define de tal forma este elemento. Sin embargo, creo conveniente redefinirlo y buscar una denominación que se adapte a todos los segmentos y que puede ser la de “unidad de información” o “unidad instrumental”; si se llamara “unidad de registro” probablemente se lo relacionara con la Partida Doble, pero lo importante sería salir de la estrechez del ámbito patrimonial.

Idealmente, los informes contables deberían ser preparados –de ser presentados a terceros – en función de normas que se basen en Modelos, en normas y en definiciones sobre sistemas contables macro. A su vez, todos éstos debieran responder a una Teoría General, de existir.

Finalmente, transcribo porque lo considero muy pertinente, algunas conclusiones extractadas de “Elementos para una Teoría General de la Contabilidad”, de García Casella y Rodríguez de Ramírez (2001):

“Conclusiones sobre el problema de Dominio del Discurso Contable.

Son varios los epistemólogos que se han referido a la necesidad de precisar el dominio de una disciplina como prerrequisito fundamental para considerarla científica.

En contabilidad, del problema de la definición del dominio surgen dos enfoques, que podrían conceptualizarse como restringido y amplio, en función del alcance que, como objeto de estudio se plantea, de los fenómenos y elementos objetivos y subjetivos a considerar.

En la idea de que la definición del dominio constituye un paso preliminar para la elaboración de una Teoría Contable, procederemos a continuación ... a fundamentar nuestro abordaje sobre el problema del dominio de la Contabilidad, que en aras de la brevedad, volcaremos en forma de conclusiones tentativas.

1. Si la Contabilidad ha de brindar información para la toma de decisiones a distinto tipo de usuarios, resulta imprescindible considerar dentro de su

dominio a los emisores y destinatarios de dicha información, así como a los eventuales reguladores y revisores de cierto tipo de informes que persigan objetos específicos.

2. Lo indicado precedentemente nos lleva, desde el punto de vista de la recolección, elaboración y comunicación de la información, a considerar los procesos de fijación de políticas dentro de las organizaciones y a analizar las relaciones interpersonales dentro de las mismas para procurar que en el diseño de los sistemas concretos se recepten las necesidades de los distintos individuos involucrados.
3. ...
4. El que los objetivos de carácter social impregnen la actividad contable, estaría indicando que no resulta posible circunscribir el ámbito de la Contabilidad a cuestiones meramente económicas con la consiguiente dependencia disciplinaria de la Economía y que, aún en el caso de quienes pretendan este reduccionismo, debería exteriorizarse el enfoque o posición económica subyacente, puesto que en la Teoría Económica no existe tampoco uniformidad de criterios.”

La selección de las conclusiones hecha por mí obedece a que son las que más claramente muestran la postura de dominio amplio a la que adscribo y que representa a la postura de Replanteo de la Técnica Contable.

IV.c.2 Conclusión sobre el Dominio de la Contabilidad.

Parte de la información vinculada a la ética y a la Responsabilidad Social acompaña los Estados Financieros a través de la Reseña Informativa. Esta última va acompañada de opinión de auditor, brinda informaciones en unidades monetarias y no monetarias, incluye informaciones del segmento social y medioambiental. Es un ejemplo claro de la existencia de estos segmentos en el dominio de la Contabilidad.

También cabe considerar formando parte del dominio a las regulaciones. Las mismas debieran emitirse teniendo en cuenta los Modelos Contables en los diferentes segmentos y, a su vez, los Modelos debieran plasmarse en función de una Teoría General.

IV. d Impacto de la Tecnología de la Información en el ámbito de la contabilidad

Gracias a los desarrollos tecnológicos, los procesos contables de captación, procesamiento de datos y almacenamiento de datos se han visto modificados completamente en lo que respecta a:

- Operación de grandes cantidades de datos
- Absoluta celeridad en los procesos
- Extraordinaria capacidad de almacenamiento.
- Recuperación de datos y de información potenciada por herramientas de búsqueda.
- Acceso por parte de todos los usuarios permitidos a bases integradas (acceso restringido jerárquicamente por obvias necesidades de seguridad y confidencialidad)
- Transmisión , comunicación y distribución de la información (desde información en archivos con “fondo de seguridad” denominados papel electrónico – extensión pdf - , pasando por aplicaciones de HTML, Hypertext Mark-up Language, plugs-in, multimedia, bases de datos, etc)

Si bien esto implica que expertos en informática van a estar acompañando los diseños de los sistemas de información contable concretos, no es menos cierto que los contadores debemos estar capacitados para trabajar con esta tecnología.

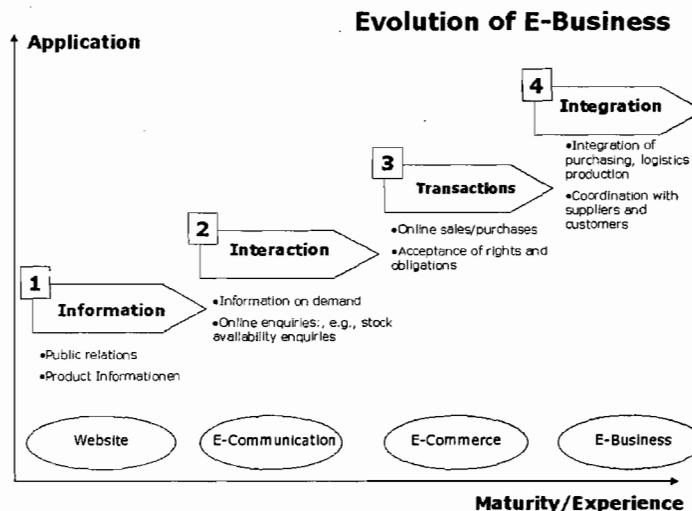
Los sistemas integrados actualmente son los instalados en la gran mayoría de los entes. Trabajando con el sistema SAP, por ejemplo, las transacciones de todos los usuarios se integran – queda registrado quién la efectuó ya que al conectarse su clave señala sus intervenciones, con lo cual se busca mantener la seguridad necesaria – por lo cual idealmente, se podría tener la información completa de un ente en forma inmediata a la finalización de un período. También es cierto que ello implica un sistema de Auditoría de Procesamiento de Entornos Informatizados que aseguren la confiabilidad de dicho sistema.

finalización de un período. También es cierto que ello implica un sistema de Auditoría de Procesamiento de Entornos Informatizados que aseguren la confiabilidad de dicho sistema.

También ocurre que muchas Pymes trabajan con planillas electrónicas y sistemas más precarios de información, pero los software comerciales de acceso a este tipo de entes – hay que recordar que los costos de los desarrollos como SAP, JDE, Oracle, etc. son prohibitivos para “el común de los mortales” – actualmente tienen esta particularidad de tener funciones de gestión incluidas. Esto implica que los sistemas no son solamente de “registro”: se inicia el proceso facturando desde el sistema y éste ya registra cada operación; en forma similar ocurre con las órdenes de pago.

De utilizar internet solamente para obtener información, pasó a constituirse en una posibilidad de interrelacionarse, interactuar con otra persona – puede perfectamente estar en otro país – y de allí, a iniciar una transacción comercial. Por último quedó integrado todo el circuito, e incluido en el programa de gestión contable. Se utilizan sistemas denominados CMR, SMC y e-business, según se grafica seguidamente (*Customer Management Relations y Service Management y Transactions on Systems, Man and Cybernetics explican las siglas*).

Fuente: IFAC 2002.



La imagen grafica claramente la evolución en la interacción que se da en una transacción comercial, desde que se inician las consultas, hasta que se hace el pedido, se cobra a través de transacciones con medios electrónicos de pago, se entrega y en muchos casos, se incluye una encuesta de satisfacción al cliente sobre cada paso de la transacción)

Otros ejemplos en nuestro país se vinculan a las transacciones vinculadas a los impuestos: desde su determinación hasta el ingreso de los montos resultantes, pasando por regímenes de facturación on- line parcial o totalmente (sistemas RECE o R-CEL), lo cierto es que la única forma de trabajar es por vía electrónica.

Indico a continuación una cantidad de ejemplos que ilustran esta situación:

Regímenes de información a AFIP por medios electrónicos – Registración e información de transacciones:

- 1) Envío de DDJJ de impuestos por Internet. (Ejs: resolucs 1491/2003 – 1634/2004 – Nota externa 6/2004). Implementación de claves para operar por Internet, con distintos niveles de seguridad, tanto para personas físicas por sus propias contribuciones como para personas jurídicas, a través de las claves de sus representantes.
- 2) Emisión de un informe contable para fines fiscales (se trata de un Estado de situación patrimonial y estado de Resultados) a través del programa aplicativo correspondiente (RRGG 992, 1061/2001 y ss).
- 3) Pagos por medios electrónicos: cajeros o home-banking, RG 1778/2004.
- 4) Regímenes de retención e información a cargo de Agentes de retención: consignatarios de hacienda, granos, mercados de hacienda y productos agrícolas; operaciones de importación y exportación a través de despachantes, por el Sistema “María”; operaciones inmobiliarias a través de escribanos (RG 2168 y ss); informaciones a brindar por los Administradores de consorcios de propietarios, etc.
- 5) Información mensual sobre montos facturados: Cruzamiento informático de transacciones, sistema CITI; es obligatorio por el primer período anual a partir de la inscripción en el IVA.
- 6) Sistema de Cuentas Tributarias: la AFIP ha organizado la base de datos integrada de todos los pagos, retenciones y percepciones y compensaciones a oponer a las deudas impositivas. Con este sistema llevará al finalizar las etapas de su implementación, la “cuenta corriente” de cada Contribuyente. El objetivo está puesto en lograr que de los aplicativos de la AFIP o de los propios sistemas de información de las empresas, a través de interfases, se pueda obtener esta información para enviarla al organismo de control. Sistemas como “Tango” o

- 7) Sistemas de “Su declaración” o “Mi Simplificación”: información on line a la AFIP relativa a altas y bajas de empleados, obra social, regímenes de salario familiar. En la etapa actual se está implementando que los pagos de subsidios familiares sean acreditados directamente en cuentas – sueldo de los empleados, en base a la información enviada por el empleador a Anses. También se ofrece al empleador de hasta 5 empleados, la determinación mensual de las cargas sociales vinculadas al SUSS.
- 8) Factura electrónica: por medio de la cual, trabajando on line, las empresas informan a AFIP la transacción a efectuar; el sistema brinda la autorización a través de un código y a partir de ello, la empresa puede emitir la factura y registrarla. Hasta el presente y desde 2007, se ha implementado este sistema en forma obligatoria para empresas de TV por cable – telefonía celular – medicina prepaga y Servicios de Internet, ya que cuentan con la tecnología adecuada (RG 2177).
- 9) Todos los pagos relacionados con Aduana o con Agentes Fiscales, para cancelación de honorarios deben efectuarse a través de VEPs, volantes electrónicos de pago, a partir de setiembre de 2011.

La implicancia en nuestra profesión fue la necesidad de desarrollar servicios de confiabilidad – *assurance* - , dentro del siguiente espectro de alternativas:

- Web trust, confiabilidad en los negocios vía internet.
- Sys trust, servicio para determinar la confiabilidad de los sistemas.
- Performance View, diagnóstico de factores críticos y medida de desempeño.
- Risk Advisory Services, asesoramiento y gerenciamiento de riesgo.

Este panorama muestra cómo ha venido a modificar el sistema de captación de datos y distribución de la información inicialmente, la informática y posteriormente todo el circuito de una organización, especialmente empresarial.

La idea es que si “registramos” transacciones en un software no integrado, actualmente, estamos duplicando esfuerzos: al emitir la factura, por ejemplo, se cargan datos e importes, que luego se vuelven a registrar en los módulos de Ventas, o en el mejor de los casos, pasan como asientos resumen; de esta forma se pierde el acceso a datos que sí figuran en las aplicaciones de gestión y contabilidad integrados. Esto modifica la práctica contable y

hace recomendable que cada ente posea un adecuado sistema de Contabilidad y Gestión, para no caer en dicha duplicación de tareas y poder así trabajar con los sistemas *in situ*.

IV.e. Contabilidad – Gobierno Corporativo – Responsabilidad Social - Ética.

IV.e.1 Planteos generales

Interesa dedicar un capítulo a este tema ya que resulta uno de los que más ha requerido de una reacción por parte de quienes estudian los requerimientos de Informes contables y quienes investigan los problemas que plantea la realidad social actual.

El punto de partida sobre las organizaciones con y sin fines de lucro desde una dimensión ética: la relación de esta dimensión con quienes las dirigen, los problemas que involucra, los cambios que provoca dicha dimensión ética en los entes y en la sociedad en general, todo ello a través del posible impacto en las regulaciones y en el ámbito de los controles e informes y del desafío que plantea la problemática de la Responsabilidad Social.

Por otro lado, si hago énfasis en la empresa en vez de considerar a todos los entes, es porque considero que en el caso de los entes sin fines de lucro los aspectos de la ética son incuestionables, mientras que hay distintas posturas que mantienen en ámbitos separados totalmente los planteos éticos de toda consideración empresarial.

En función de este objetivo, analizo los planteos que priorizan el elemento humano de las empresas y los que implican un esquema de valores explícito. No trato las teorías que intentan desarrollar la organización en su faz económica o que buscan la eficiencia como fin en sí mismo, sino solo las vinculadas al “clima ético” que ayudan a alcanzar el éxito de la empresa por carriles muy diferentes de aquéllos. Esto tiene una fuerte implicancia en los informes contables, ya que hay nuevos requerimientos de información sobre situaciones humanas, relacionales, ambientales de las organizaciones y de su relación con el contexto macro.

Al hacer referencia al “clima ético” en una empresa, quiero aludir al entorno y contexto dentro del cual se toman decisiones; forma parte de la cultura organizacional. Tiene importancia al analizar el proceso decisorio.

“Contenido ético” está referido a los problemas o planteos relacionados a temas morales del bien frente al mal, de lo justo frente a lo injusto, lo correcto o lo incorrecto, lo parcial versus lo imparcial, lo leal frente a lo desleal. Forma parte también de la cultura organizacional. Para algunos, lo ético en administración puede considerarse un componente de la Responsabilidad Empresaria. No incluyo en forma adrede el adjetivo “social” al concepto citado. Por otro lado, la sociedad en general hoy reclama un comportamiento ético no solo individual sino – quizás primordialmente – a las organizaciones relevantes en cada país o región.

Desde ya que intervienen las distintas concepciones que se aplican a las organizaciones y a las interrelaciones entre los miembros de las mismas. Cabe citar:

a) *Modelos mecánicos*, viendo a la organización – y considerando solamente la dimensión formal – como si fuera una máquina; cada integrante, una pieza de dicho mecanismo cuyo comportamiento es previsible. El objetivo es la maximización (de resultados económicos) y se presume factible lograrlo a través de la eficiencia. Las metas son solamente operacionales. La comunicación es exclusivamente desde la dirección, en sentido descendente, hacia los niveles operativos.

b) *Modelos orgánicos*, que consideran a la organización como un organismo que abarca tanto la faz formal, como la informal, pero en la visión dada por Pérez López a estos modelos, este modelo es aún esquemático y estático. La organización es un conjunto social, en el cual se analizan las tareas a emprender y cómo hacerlas, pero no por qué, ni basándose en qué valores. La comunicación es vertical, descendente y ascendente, pero sigue muy fuertemente vinculada a la dirección. El objetivo es la satisfacción de las necesidades del momento presente de los miembros. Para ello aplica una escala de valores determinada (planteo ético) dada por la dirección y buscando la mayor aceptación de los restantes miembros, de los cuales se busca la participación. En mi opinión, se trata de un planteo con mayor apertura que el anterior,

pero aún sin profundizar ni analizar la complejidad resultante de la interacción de todos los miembros de la organización, ni de la misma con el contexto de la sociedad toda.

c) *Modelos antropológicos*. Son los modelos que estudian a la organización en su faz más dinámica, combinando lo formal con lo informal, es decir intentando plantear la realidad con toda su complejidad. El ente es un conjunto social que adopta valores que guían la acción y que explican no solo cómo actuar, sino porqué. Cabría preguntarse si realmente hay un consenso en la elección de valores y una participación igualitaria de los diferentes miembros de la organización – lo cual parece poco probable – pero en el material aludido se entiende que el objetivo de las organizaciones, tal como es concebido en estos modelos, es la satisfacción de las motivaciones tanto actuales como potenciales de los miembros, que ayudarán al desarrollo personal de cada uno de ellos.

La comunicación es compleja, no solo en sentido vertical sino también horizontal. Esto implica reconocer la interacción dinámica entre todos o gran parte de los miembros de la organización. Si se consigue la identificación de los miembros del ente con los valores institucionales a través de las motivaciones individuales, se estaría logrando tanto el desarrollo de la organización como de cada uno de sus miembros.

El planteo de valores en las organizaciones es, entonces, un planteo surgido a partir de trabajos desarrollados desde comienzos del siglo XX, pero ha tenido una mayor profundización con modelos más complejos sobre las organizaciones, recién desde los años setenta.

Los planteos que relacionan la dimensión ética con las empresas se enrolan obviamente en el último grupo de modelos analizados, los antropológicos.

Los modelos de análisis de las empresas, y posteriormente, las regulaciones, comienzan a reflejar esta preocupación por las diferentes motivaciones de grupos de interés relacionados con empresas y los valores éticos involucrados en dichas relaciones. Estas regulaciones, en el campo de la Contabilidad, se encuentran principalmente emitidas por organismos que otorgan Certificaciones pero aún no tienen una fuerza sancionatoria suficiente como para su aplicación generalizada. Sin embargo, la Comisión Nacional de

Valores a través de la Resolución General 516 exige que las entidades que cotizan sus títulos elaboren un Código de Buen gobierno Societario.

Las Teorías de Empresa van evolucionando de distintos modelos racionales a planteos en los que intervienen también la incertidumbre y los desafíos planteados por un entorno no manejable. Aparecen modelos que estudian las decisiones tomadas en la propia organización con información imperfecta, que conciben a la empresa como un sistema de contratos definidos o implícitos que arman la conducta estratégica para alcanzar el objetivo buscado. Dentro de las relaciones que se analizan, surge el interés por el papel que cumplen quienes gobiernan las empresas, ya que pueden imprimir características muy diferentes a las organizaciones que conducen. A través de este análisis, se intenta determinar parte de los motivos que culminan en el éxito o fracaso de las empresas. Aquí nuevamente vemos un cambio en el papel de la Contabilidad: los informes contables cumplen un rol en el control de la gestión de los directivos de un ente.

¿Qué se requiere de las organizaciones en el mundo actual? No solamente que sean rentables – si se trata de empresas –o económicamente viables, al menos, sino que además cumplan la normativa legal vigente en su contexto, ya sea nacional, regional, internacional. Como un ejemplo de ello se puede comentar que el acento en el momento actual está puesto, en Argentina y en otros países, en evitar el lavado de dinero.

Adicionalmente, se busca que la organización aplique prácticas éticas. No interesa que sean políticas solo anunciadas, conformadas por enunciados voluntaristas o Códigos de Ética meramente formales. Los Códigos de Buen Gobierno Societario son requeridos como ya se ha dicho, e informados en la Reseña Informativa que acompaña los Informes Financieros de las entidades que hacen oferta pública de sus títulos.

Tampoco los Códigos de Ética de la empresa pueden ser soluciones de compromiso o desarrollos meramente formales, para que una empresa obtenga certificaciones o logre cotizar títulos en las bolsas de valores, como objetivo primordial.

Por último, la sociedad toda reclama que las empresas desarrollen actividades filantrópicas, lo que aporta al bienestar de la comunidad toda. Aspecto fuertemente ligado a

lo ético y eventualmente con el agregado de valores espirituales, relacionado con el país o región en la que actúa, debe ser expuesto a través de los informes contables.

Los conflictos de contenido ético involucran problemas, decisiones o actos aplicando principios, valores, virtudes o normas de conducta que los diferencia de lo contrario, o sea vicios, desvalores: planteos buenos o malos, imparciales o parciales, justos o injustos, correctos o incorrectos. Para este trabajo considero, siguiendo a autores que he analizado, que existe una casi coincidencia entre moral y ética.

Los conflictos éticos aparecen cuando un planteo es conveniente económicamente y no se percibe como moralmente correcto. No hay reglas prácticas para resolver estas situaciones y éste es uno de los principales problemas para resolverlos.

Tiene que haber libertad de decisión por parte de los participantes, suficiente conocimiento de la situación y de las alternativas y, lo que es más importante, hay que calibrar las intenciones de los intervinientes en el problema como para consensuar una solución.

Si los conflictos éticos surgen de cambios en el entorno de la empresa, es fundamental que los directivos preparen a la empresa para evolucionar y enfrentar estos cambios. Esto implica que los directivos deberán desarrollarse y desarrollar las capacidades profesionales de los miembros de la organización al máximo, si la situación es de gravedad, como para no bajar los estándares éticos. Y obviamente, esto también implica que los propios directivos deben generarse ellos mismos los planteos éticos, para marcar la pauta de cómo enfrentarlos.

Respecto de los conflictos éticos que pueden darse en una empresa, la misma puede ser estudiada como un conjunto de relaciones entre distintos agentes vinculados a ella: accionistas de referencia y minoritarios (*shareholders*), empleados, proveedores, clientes y el entorno en general (*stakeholders*).

Hay conflictos éticos por las relaciones de control entre directivos y accionistas, cuando no coinciden en las mismas personas; conflictos entre directivos y empleados respecto de accionistas minoritarios, considerados ajenos a la firma; conflictos de propiedad entre accionistas de control y el accionario diluido y conflictos de categorías o clases. Otra

forma de clasificarlos para analizarlos es dividirlos en internos, propios de la empresa, o externos. Ejemplos del primero son la remuneración de los directivos, de los accionistas de referencia, la participación de utilidades a los empleados, la política de capacitación de los empleados. Ejemplos del segundo: los dividendos a otorgar a los accionistas del mercado de capitales, minoritarios; la información a brindar a los organismos de contralor y bolsas de valor, las decisiones sobre niveles de endeudamiento a tomar en el mercado financiero. También, lo relativo a la gestión medioambiental y los informes de responsabilidad social.

Los conflictos éticos se trabajan buscando soluciones a través de dos caminos diferentes: los propios mecanismos del mercado o partes involucradas por un lado, o recurriendo a las regulaciones y a la justicia. Tanto la autorregulación como la regulación de instituciones externas a la empresa están, respecto de la ética en las empresas, evolucionando en el momento presente; para que representen soluciones a Como posibles conflictos de intereses entre accionistas y directivos que involucran problemas éticos, podemos citar las remuneraciones acordadas a estos últimos, o los retiros de los altos ejecutivos en empresas que tienen sistemas propios de pensiones y retiros. Respecto de las remuneraciones, es una práctica usual la entrega de acciones en vez de efectivo, con lo cual también hay un efecto en las participaciones y en el control. Estos aspectos han sido incluidos en las regulaciones contables emanadas de la Comisión Nacional de Valores.

En Estados Unidos e Inglaterra, predomina el sistema de control de mercado; la propiedad accionaria está muy diluida entre inversores institucionales, el control lo ejerce el Consejo de Administración pero con fuerte supervisión por parte de los mecanismos de mercado, el que puede sustituir a los directivos a través del cambio de propiedad de las acciones por medio de ofertas públicas. En Europa continental y Japón, en cambio, el sistema de control está en manos de accionistas de referencia, con participaciones mayoritarias; la variante latinoamericana es similar y se agrega lo que en Argentina se conoce como sindicación de acciones, es decir acuerdos entre accionistas minoritarios para alcanzar, al actuar en forma conjunta, una participación de mayor peso político. Al estar la propiedad de las acciones concentrada en bancos, empresas o grupos familiares (que tienen alta participación en los Consejos de Administración o Directorios) hay control por parte de los accionistas activos y el mercado de capitales accede a un mero control de legalidad.

En los dos sistemas se analizan los conflictos planteados teniendo en cuenta los dos enfoques anteriormente citados: a) el planteo de shareholders, o propietarios de las acciones, respecto de los cuales se busca maximizar el valor de la participación y b) en enfoque de los stakeholders, es decir el resto de los posibles involucrados o interesados, respecto de los cuales busca incrementar su resultado o ventaja teniendo en cuenta la relación contractual – explícita o implícita – con el ente. Al diseñar los informes contables, debe analizarse el objetivo de los mismos teniendo en cuenta el usuario – tipo u otro tipo de usuario, según se trate de los Estados Financieros o de otro segmento involucrado.

Otro tema conflictivo, que actualmente está siendo objeto de regulación pormenorizada, se vincula con los contratos que pueden existir entre partes relacionadas, entendiéndose por ello a empresas que contraten con otras vinculadas a miembros del Directorio o a familiares directos. Si bien estos contratos no necesariamente faltan a la ética, si implica una actitud sancionable el no brindar suficiente transparencia a la situación.

Los accionistas de referencia poseen participaciones significativas en las empresas; son mayoritarios y conforman la voluntad social por lo que pueden supervisar a los directivos, formar parte de ellos, cambiarlos, etc. El conflicto surge cuando los accionistas se relacionan con la empresa en condiciones distintas a las de los terceros al proveerles bienes o servicios o relacionarse como clientes o respecto del manejo de información, para obtener beneficios propios. También al realizar transacciones que incidan en las participaciones, ya que pueden llegar a impedir que los accionistas minoritarios tengan normal acceso al mercado en condiciones equitativas. Este tema está plasmado en los informes contables que deben brindarse en cumplimiento del Decreto – Ley 677/ 2001.

Mi opinión es que en algunos países, la regulación contable debe adecuarse a las nuevas instituciones y mecanismos de mercado, más allá de las normas propias de cada ente. Es demasiado utópico pretender tal conducta en las empresas relevantes, y más aún en las Pymes. Sin embargo, deben vigilarse también las prácticas de estas últimas.

En nuestra normativa, el Decreto Ley 677/2001 del Poder Ejecutivo – ley de Transparencia en la oferta pública de Títulos – fija por ejemplo, límites de tiempo y de condiciones para que las empresas puedan mantener acciones propias en cartera; el objetivo es proteger al accionista minoritario de manejos que provoquen cambios en las mayorías.

El mercado de valores de Buenos Aires no tiene un volumen que permita a los grupos minoritarios ejercer controles. Por otra parte, hay diferentes clases de acciones: ordinarias, preferidas, privilegiadas.

Las últimas dos otorgan ventajas patrimoniales (derechos asegurados de dividendos en efectivo) o políticas (derecho a más votos por acción). Es obvio que los directivos acceden a mucha información privilegiada que, si no se transparenta adecuadamente a los grupos minoritarios – en ocasiones tampoco a accionistas de referencia que no forman parte del Directorio – representa una falta grave a la igualdad de oportunidades para todos los socios. Es una realidad que hay una asimetría en el acceso a la información por parte de las diferentes categorías de accionistas, lo que ha obligado a legislar instituciones y mecanismos de control.

El otorgar o no dividendos, es una decisión a ser tomada responsablemente por los directivos y refrendada posteriormente por la Asamblea de Socios. Otra vez la legislación nacional ha intervenido: se obliga, en Argentina, a que las empresas distribuyan la totalidad de los resultados de cada ejercicio, ya sea en forma de dividendos por acciones, dividendos en efectivo o afectando dichos resultados a constituir o incrementar reservas. Estas medidas deben ser informadas en las sociedades anónimas, aun cuando no coticen, al preparar la Memoria que acompaña los Informes Anuales (Estados Contables de presentación) ante la Inspección General de Justicia.

Recordemos que las prácticas éticas en las empresas ayudan a que no sea necesario establecer regulaciones estrictas. Pero hay que tener en cuenta la situación argentina: mercado de capitales con envergadura limitada y tendencia a la poca transparencia en los informes contables, quizás con propósitos de evasión fiscal más que de desinformar al inversor,

Otro debate establecido en Argentina gira alrededor de la participación de los empleados en las ganancias del ente. ¿Hasta qué porcentaje parece adecuado otorgar los mismos? ¿Cuál podría ser el porcentaje mínimo a repartir? ¿En base a qué parámetros se podrían otorgar? ¿Hay pautas generales o deben establecerse solo rangos, y dejar que las propias empresas decidan? Las normas para ello probablemente difieran mucho de una empresa a otra; esto parecería indicar que no es adecuado establecer un único parámetro de

utilidades a participar, sin otras consideraciones como relación entre rentabilidad e inversión requerida, niveles de endeudamiento, etc. Este conflicto está vinculado a conflictos entre empleados y accionistas.

El conflicto que derivó en la desaparición del mercado del Estudio Arthur Andersen tuvo fuerte impronta ética. El Estudio quiso mantener el cliente facturándole servicios de auditoría y consultoría al mismo tiempo, y esto llevó a que los directivos prepararan informes contables falsos y ocultaran maniobras fraudulentas y que los auditores refrendaran estos informes. No hay una clara incompatibilidad en realizar ambas tareas simultáneamente, pero es un planteo crítico e involucra la independencia de criterio; corresponde al profesional en Ciencias Económicas manejarse con independencia absoluta respecto del ente sobre el que informa, lo que resulta difícil si los honorarios se relacionan de alguna forma con los montos involucrados en los informes.

Este tipo de conflicto es similar al que enfrenta la banca de inversión, ya que debe separar sus departamentos de inversión de los de análisis de inversiones.

En el escenario mundial del momento presente, y desde los años setenta del siglo pasado, se ha tratado de requerir por parte de las empresas que desarrollen políticas de responsabilidad social, tanto en sus relaciones con todas las personas que la componen, como con el contexto y las restantes organizaciones con las que interactúan; se requiere de las empresas que tengan una activa política de protección al medioambiente y que a través de una gestión ambiental activa, compensen positivamente el impacto negativo que puedan causar al ecosistema.

La revista Enfoques de setiembre de 2010 incluye un interesante trabajo de José L. Pungitore, Hernán Casinelli y Jorge L. Rodríguez titulado: “¿Responsabilidad social empresarial o responsabilidad social ciudadana? – La Ética corporativa desde una visión humanista”. En el mismo postulan justamente que desde hace años se viene proponiendo como deseable que las organizaciones desarrollen conductas y políticas éticas y preserven la calidad de vida de las personas. Transcriben en el trabajo la definición del Consejo Mundial Empresarial para el Desarrollo sostenible (WBCSD, 2008, emitido en Costa Rica) para Responsabilidad Social Empresarial como ...”el compromiso permanente de las empresas para aumentar su competitividad mientras contribuyen activamente al desarrollo sostenible de la sociedad ...

mediante acciones concretas y medibles, dirigidas a solucionar los problemas prioritarios del país”.

Seguidamente, vuelcan los conceptos de la Asociación Empresarial para el Desarrollo (AED, 2008), en similar sentido:

“Es la responsabilidad de toda empresa de trabajar en conjunto con sus empleados y sus familias, la comunidad y la sociedad civil, en el marco de un proceso de mejoramiento continuo, en aras de garantizar la sostenibilidad del desarrollo y el acceso a una calidad de vida digna”.

También detallan los 10 Principios de la iniciativa “Red Pacto Social España” que es impulsada por la ONU, constituidos por una serie de enunciados imperativos para las acciones que deben emprender las sociedades en materia de RSE. Por último, vuelcan similares definiciones de conductas requeridas a las empresas por parte de la Organization for Economic Cooperation and Development (OECD).

Los autores del trabajo son fuertemente críticos de estas definiciones. La postura que sostienen es que resulta inadecuado conceptualizar a la responsabilidad como un atributo deseable de las empresas, apoyándose en la ficción de atribuir a las empresas características y actitudes que corresponden exclusivamente a las personas físicas y no a las de existencia ideal. Con el argumento de que no se puede encarcelar a las personas o que no se pueden imponer sanciones punitivas a las acciones contrarias al bien común cometidas por las empresas, propugnan que la responsabilidad social es tema de las personas que conforman las organizaciones; a quien hay que educar en las conductas de contenido ético es al ciudadano.

Para ellos, en el “quehacer empresario” se plantea un desafío de responsabilidad con tres distintos niveles; se basan a su vez en un trabajo de Fredy Kofman, de 2001, que indica:

- ✓ Nivel Reactivo, orientado a corregir hechos consumados;
- ✓ Nivel Proactivo, orientado a diseñar mecanismos de prevención para minimizar los hechos desfavorables resultantes de la gestión:
- ✓ Nivel Creativo, que busca “disolver”, neutralizar, los problemas.

Definen como una característica del mundo actual, la visión multidimensional. El mundo está conformado por unidades complejas, o sea personas de existencia ideal o de existencia física, con distintas facetas biológicas, síquicas, sociales, afectivas, racionales y con dimensiones históricas, económicas, sociológicas, religiosas. Se refieren a las múltiples relaciones entre las organizaciones y personas que conforman un contexto social – dentro del enfoque de stakeholders – y postulan que, debido a la capacidad creativa del hombre, es factible generar alternativas novedosas de hacer negocios, siguiendo los lineamientos de Responsabilidad Social requeridos en el momento presente.

Entiendo que los trabajos doctrinarios que plantean mejoras a las teorías y que profundizan las definiciones, impulsando a su vez nuevas y más rigurosas elaboraciones, son imprescindibles para resolver los desafíos planteados por situaciones inequitativas, por limitación de recursos y por las incertidumbres del contexto actual. La conclusión es que deberían redefinirse gran parte de los principios y postulados citados en este trabajo. Si bien no coincido completamente con la postura de los autores del trabajo comentado, este material interesa por lo crítico y al mismo tiempo, enriquecedor.

Las decisiones de los Administradores, efectuadas en el marco de legalidad que regula su accionar, obligan a los entes que dirigen. E impactarán en las empresas las consecuencias de las decisiones de sus ejecutivos, ya sea que fueren positivas o negativas.

Una empresa puede ser sancionada en forma pecuniaria si se adoptan comportamientos poco éticos y éstos pueden ser captados y evaluados por los organismos de contralor. También las sanciones “morales” o sociales, por parte de todos los consumidores, impactan para que los entes corrijan su accionar. Por lo tanto no es inadecuado exigir por parte de las empresas, y no solamente de las personas que las componen, comportamientos éticos y conductas de Responsabilidad Social.

Hay un ejemplo claro en las licitaciones de obras públicas de Arquitectura o Ingeniería: si bien la contratante que obtiene la licitación puede ser una empresa, debe haber una persona física nombrada como representante técnico, ante la eventualidad de un delito penal, el que deberá cumplir la pena que eventualmente pudiera corresponder. Pero es solo la faz penal la que no es aplicable a las personas jurídicas; las sanciones económicas y

restricciones para seguir operando impactan sobre las empresas de igual forma que podrían impactar de tener que aplicarles sanciones por transgresiones de contenido ético.

Una serie de muy diversos factores justifican reformas aplicadas desde los años noventa a los gobiernos de las empresas: serie de crisis financieras de empresas importantes, vinculadas a la Nueva Economía (incluye además de la economía de la producción de bienes y servicios, llamada “economía real” , a la economía financiera y a la economía digital o de la información); aumento del riesgo en los mercados, alta volatilidad y complejidad de los sistemas; globalización y por lo tanto internacionalización de la dirección de las empresas y de sus equipos de profesionales; alianzas estratégicas de grupos empresarios de distintas regiones o países; nuevas formas de practicar el comercio y de relacionarse con los clientes por el impacto de la tecnología informática (aparición del concepto CRM, por ejemplo); aparición del concepto de Capital Intelectual y creación de valor que considera los intangibles como activos a medir y a ser incluidos en los informes sobre las empresas; clima de desconfianza en los directivos de las empresas y de la calidad y fiabilidad de los informes financieros y de los de auditoría, que posibilitaron escandalosos fraudes.

Se requeriría un modelo de gobierno de la empresa que permitiera recuperar la confianza de los agentes de un sistema, construido sobre prácticas éticas, del buen gobierno corporativo. Adicionalmente, la preparación de Códigos de Ética y de Informes de auditores externos o de Comités de Auditoría, que pusieran énfasis en transparentar información relevante y que permitieran reducir al mínimo los riesgos de no acceder a información privilegiada, confidencial y pactada entre determinados agentes. Los comportamientos relacionales de los diferentes agentes relacionados con una empresa, deben ser informados a los accionistas minoritarios para mantener en lo posible una situación de equidad. Se crean Consejos Consultores o Comités de Auditoría, que funcionan como Directivos externos e independientes, con funciones de vigilancia y protección de los derechos de este grupo minoritario.

Ejemplos de informes y normas emitidas por académicos, funcionarios u organismos gubernamentales o regionales, tanto sobre Gobierno de la Empresa cuanto sobre Informes de Auditoría son:

Informe Ali, EEUU, 1992;

Informe Cadbury, Reino Unido, 1992;

Informe Dey, Canadá, 1994;

Informe Vienot, Francia, 1995;

Informe Oliviencia, España, 1998;

Informe OCDE, 1999.

Mención aparte merece la Ley Sarbanes – Oxley, promovida por dos legisladores estadounidenses por los cuales ha sido denominada de esta manera y que es una respuesta directa al escándalo Enron. Solo pretendo hacer una enunciación que indica la preocupación actual por tomar medidas que hagan de la Ética una realidad en el mundo empresarial, ya que profundizar en cada uno de los informes o regulaciones nombradas excede el propósito de tesis. Sí profundizaré en las normas que interesa, ya que requieren ciertas informaciones contables más relevantes y rigurosas que algunas de las aquí listadas.

Por otra parte, y para no perder de vista la realidad, hay que aclarar que estas iniciativas loables no siempre dan los resultados buscados, ni se tiene por parte de las empresas las respuestas esperadas.

En un artículo publicado en Febrero de 2001 en Barcelona, escrito con mucho humor por Gay Saludas y titulado “De la cuenta de resultados al cuento del resultado: la contabilidad como una de las bellas artes” manifiesta que:

“El informe Oliviencia busca y pretende la profesionalización de los consejos de administración; la creación de efectivos y honestos comités, con protagonismo de los consejeros independientes; la entrada y el papel activo de los llamados consejeros externos pero sobretodo independientes, con la finalidad de que se tomen las decisiones más adecuadas para los intereses de los accionistas, en fin, de la propia sociedad pero sin olvidar a los trabajadores, a los proveedores, a los clientes, a la Administración, en suma a todos aquellos agentes sociales interesados en la buena marcha de la empresa”

Pero luego agrega que tres años después, de las 159 empresas cotizantes en Madrid, solo 61 remitieron información sobre el grado de cumplimiento exigido en dicho Informe,

respecto del mismo y de las 61, solo 49 habían cumplido adecuadamente, es decir alrededor del 29 % solamente.

La vinculación de la Responsabilidad Social y las cuestiones éticas con la contabilidad reside en que la función de esta última es la de medir y evaluar el comportamiento de una organización e informar sobre ello y sobre cuestiones relevantes que inciden en las decisiones de los usuarios de la información contable. Hay distintos enfoques por parte de quienes “hacemos Contabilidad”:

- ✓ Un primer enfoque *tradicional* de la Contabilidad, solo vinculada a informar sobre situaciones que se dan en los mercados y en las organizaciones lucrativas;
- ✓ Un segundo enfoque *todavía tradicional*, que busca informar para modificar ciertos componentes sociales que pongan en peligro la subsistencia de las organizaciones;
- ✓ Un *enfoque amplio y novedoso*, que considera a la contabilidad como elemento moralizador, a través de exteriorizar (en función de regulaciones adecuadas) las acciones y políticas adoptadas por las empresas en todos los segmentos que abarca la disciplina e informar sobre adhesiones a grupos o suscripciones de Pactos. Los segmentos de la concepción amplia del dominio contable refieren no solamente al patrimonial o financiero, sino también al gerencial, el social y medioambiental, el macroeconómico y el gubernamental.

IV.e.2 Gobierno Corporativo. Informes Sociales - Precisiones.

La Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OECD), han sido establecidos en el espíritu de las buenas prácticas empresariales, con el propósito de:

- a) Enriquecer el crecimiento económico;
- b) Promover el desarrollo humano y social;
- c) Proteger el medio ambiente,.

Son tres dimensiones a ser tenidas en cuenta que se complementan con los postulados básicos de:

- a) Proteger los derechos de los accionistas:
- b) Otorgarles a todos los accionistas un tratamiento equitativo;
- c) Reconocer los derechos de los grupos de interés social estipulados por la ley y alentar una cooperación activa entre las sociedades y estas entidades.
- d) Presentación de la información de manera precisa y de modo regular, respecto de todas las cuestiones materiales de la sociedad, especialmente incluyendo lo vinculado al gobierno societario.
- e) Estipular las directrices estratégicas de la compañía, un control eficaz de la dirección por el Consejo y la responsabilidad el mismo hacia la empresa y accionistas

Se han hecho estudios donde se establece una relación entre el gobierno corporativo, el desarrollo económico y el bienestar.

Al mismo tiempo hay certificaciones que implican el cumplimiento de standards – en algunos casos de cumplimiento voluntario – que indican que ya se está en un proceso importante de cambio, que no podría revertirse.

Los lineamientos a los que me refiero son los de:

- ISAE 3000 (*International Standard on Assurance Engagements*)
- AA 1000 AS (*Accountability 1000 Assurance Standard*)
- *Global Reporting Initiative*: Memorias de Sustentabilidad – Conformidad por parte del Organismo.

V – APORTES RESPECTO DE LA HIPÓTESIS Y PROBLEMAS PLANTEADOS.

V.a – SOBRE LOS PROBLEMAS PLANTEADOS.

V.a.1 ¿DE QUÉ SE OCUPA LA CONTABILIDAD?

Primordialmente de brindar información relevante a los distintos usuarios, vinculada con la medición del desempeño de los entes, tanto del ámbito privado como del ámbito público y con o sin fines de lucro, vinculada con los requerimientos del receptor en orden su proceso decisorio.

Se ocupa fundamentalmente de ... “la medición en sentido amplio, tanto cuantitativo como cualitativo y para así poder ofrecer informes que contemplen las preferencias de los participantes de la actividad contable.” (García Casella – Rodríguez de Ramírez, 2001)

También se ocupa de la preparación de los informes contables y de cómo comunicarlos.

V.a.2 ¿HAY CONSENSO SOBRE EL CRITERIO DE DEMARCACIÓN DE LA DISCIPLINA?
¿CUÁL ES LA RELACIÓN CON, PRINCIPALMENTE, LA ECONOMÍA Y LA ADMINISTRACIÓN?

No es factible establecer, en las ciencias y disciplinas científicas, un criterio riguroso de demarcación.

Hay teorías que son consistentes con, y utilizadas por, distintas disciplinas.

Lo fundamental es definir su dominio, es decir el área de conocimiento de la disciplina.

En la Contabilidad, el Dominio o Universo del Discurso Contable, está conformado por:

- Informes Contables, como eje central.
- Sujetos Emisores – Receptores – Controladores o Auditores – Reguladores.
- Segmentos Patrimonial o Financiero – Gerencial– Micro y Macro Social y Medioambiental – Económico – Gubernamental.

Los informes contables surgen del Sistema de Información Contable (SIC) concreto de los entes.

Idealmente, los Informes Contables estarán preparados en función de Normas y Modelos de información, que a su vez debieran formularse de acuerdo a una Teoría General Contable, aglutinante de teorías consistentes entre sí, que puedan resolver los problemas planteados tanto por la práctica, como por la enseñanza de la disciplina.

Hay una relación estrecha entre la Contabilidad, la Economía y la Administración, pero sus objetos de estudio difieren, al igual que su forma de utilizar las teorías (aunque las compartan).

V.a.3 ¿CÓMO AVANZA LA DISCIPLINA? ¿CUÁL ES EL SENTIDO DE ANALIZAR SU EVOLUCIÓN A TRAVÉS DEL TIEMPO?

Como toda disciplina científica, se avanza en la medida en que los problemas planteados en la práctica o en el desarrollo de teorizaciones puedan ser resueltos.

Utilizando una metodología lakatosiana, se puede analizar la evolución de las corrientes de pensamiento contable a lo largo de la Historia, como una forma de estudiar los problemas y sus soluciones, en lo que sería un programa de investigación progresivo.

V.a.4 ¿TIENE SENTIDO REFLEXIONAR SOBRE LA NATURALEZA EPISTEMOLÓGICA DE LA DISCIPLINA? ¿QUIÉNES SON LOS PROFESIONALES QUE DEBEN OCUPARSE DE ESTAS CUESTIONES?

Es preciso analizar la naturaleza epistemológica de una disciplina, si se quiere formular un desarrollo teórico profundo de la misma.

Dado que tal desarrollo requiere de conocimientos de Filosofía, Epistemología, Lógica y Matemáticas, se requiere el apoyo de expertos en estas disciplinas.

Deberían trabajar en conjunto con profesionales en Contabilidad, Economía y Administración, actuando como directores del proyecto los profesionales contables.

V.a.5 ¿HAY UN FUNDAMENTO FILOSÓFICO QUE SUSTENTE LA DISCIPLINA CONTABLE?
¿ES VIABLE ARMAR UN CUERPO DE TEORÍAS COHERENTES ENTRE SÍ, CONFORMANDO
UNA TEORÍA GENERAL? ¿ES MÁS ENRIQUECEDOR UN DEBATE ENTRE DIVERSAS
TEORÍAS COEXISTENTES?

Se ha volcado el pensamiento de García Casella al respecto, en sentido afirmativo en cuanto al fundamento filosófico, que consta de:

I – una ontología de cosas cambiantes;

II - una gnoseología de cosas cambiantes;

III – el *ethos* de la libre búsqueda de la verdad.

Es, asimismo, viable armar un cuerpo teórico sistémico, en tanto haya una relación lógica consistente entre las teorías, es decir que no entren en contradicción ni en su contenido lógico, ni con el testeado empírico.

Si bien es más fructífero el debate entre ideas alternativas, no podrían conciliarse teorías que no compartan al menos los conceptos fundamentales, axiomáticos de las teorías.

V.a.6 ¿EXISTE UN PARADIGMA EN EL SENTIDO KUHNIANO? ¿CUÁL ES? SI NO EXISTE, ¿HAY AL MENOS UNA IDEA CENTRAL QUE PERMITA LOGRAR UN ACUERDO ENTRE QUIENES “HACEN CONTABILIDAD”?

El paradigma vigente actualmente sería el de la Utilidad de la información para el proceso decisorio.

No es un paradigma riguroso al estilo de la primera etapa de Kuhn, pero sí una idea central rectora, a través de la cual pueden lograr aglutinarse la comunidad científica.

A través de todo el trabajo de Replanteo se sostiene que el paradigma o concepción central de la comunidad académica contable está fijado la determinación del resultado del período.

Es decir, se tiene en cuenta en cada capítulo del trabajo revisado, el objetivo de los estados contables, los usuarios, las características de la información contable para la emisión de los estados contables y, por lo tanto, un dominio restringido

No se considera un modelo amplio, con el dominio que en esta tesis se ha seleccionado fundadamente.

Asimismo, se considera que por aplicación de una medición adecuada – como se ha dicho a valores corrientes – se arriba a la determinación del resultado “correcto”.

Este paradigma ha sido denominado de la “Verdad Económica Única”. Esto puede implicar, por ejemplo, que un usuario norteamericano de la información contable de Telefónica de España, por ejemplo, ya que es inversor en la misma a través de la Bolsa de Nueva York necesite la determinación de los resultados y del patrimonio del ente según las normas estadounidenses – o las internacionales, como otra posibilidad – para poder compararlos con los de otras empresas de EEUU. Hará caso omiso, en última instancia, de las mediciones españolas, porque no le son útiles. Es muy claro que aquí no hay información “falsa” o “verdadera”

Por lo tanto, es un requisito fundamental que, al brindar información, se transparenten los criterios que se han tenido en cuenta para su preparación. La idea es la transparencia.

Distinto es el caso que se dio en Argentina, en la década del setenta, por problemas en la aplicación de normas como el Ajuste por Inflación. A lo largo de al menos dos años, fue posible presentar los Estados Financieros con una doble columna. En una de ellas, se practicaba un ajuste simplificado en resultados y se reexpresaban los rubros de activos y, eventualmente, pasivos que fuera menester. En la otra columna, solo se hacían ajustes parciales a los bienes de uso - se aplicaban revalúos legales – y a las mercaderías. El informe de auditoría sobre los estados, permitía opinar sobre las dos columnas, lo que en ocasiones representaban magnitudes muy diferentes. Se expresaba, en estos informes, que una columna representaba “adecuadamente” el patrimonio y el resultado de sus operaciones mientras que la otra columna representaba “mejor” la situación patrimonial del ente y el resultado de la gestión.

Es decir que los informes contables en estos períodos, en nuestro país, constituían un mero formalismo legal, con el objetivo de servir de base para la determinación de impuestos.

Nada más alejado de los planteos actuales, que buscan brindar la información que transparente más adecuadamente la realidad económica por un lado, y que refleje el control interno de los entes como el clima ético reinante en los mismos, por otro.

La característica de la información contable actualmente más importante en este sentido es justamente la vinculada a la responsabilidad, el informar responsablemente, el tener presente las necesidades de información de los usuarios, lo que quedaría incluido en el paradigma actualmente vigente.

V.a.7 ¿CUÁL O CUÁLES SERÍAN LAS METODOLOGÍAS PARA LA INVESTIGACIÓN DE LA DISCIPLINA? ¿CÓMO ENCARAR LA INVESTIGACIÓN CONTABLE?

Se han analizado diversos abordajes, correspondientes a las metodologías aplicables a las ciencias sociales.

Se concluyó que es adecuado un enfoque ecléctico, que combine distintos caminos, en una postura de pluralidad metodológica.

Por otra parte y en cuanto al método de investigación, también es adecuado combinar el deductivo con el inductivo, para la contrastación de las teorías.

V.a.8 ¿CÓMO MEDIR EL DESEMPEÑO DE LA GESTIÓN DE LOS ENTES, EN LOS DIFERENTES SEGMENTOS CONTABLES, SUPONIENDO QUE SE CONSIDERA EL ROL DE LA CONTABILIDAD VINCULADO A BRINDAR INFORMACIÓN SOBRE LOS MISMOS?

Dado que sí se considera el rol de la Contabilidad vinculado a esta información – ver problema 1 – es deseable desarrollar Modelos de información para cada uno de los segmentos de la disciplina.

Cada uno de ellos incluirá los parámetros y las unidades instrumentales que posibiliten la medición del desempeño, no necesariamente vinculadas a unidades monetarias.

V.a.9 ¿QUÉ TERMINOLOGÍA ESPECÍFICA DEBIERA QUEDAR INSTALADA EN LA CONTABILIDAD? ¿CUÁLES SON LAS CARACTERÍSTICAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE?

Indudablemente, al desarrollar una Teoría General, debe definirse la terminología adecuada al dominio completo de la misma, con rigurosidad basada en criterios semánticos y conceptuales propios de la disciplina.

Las características de la información contable que han sido reflejadas en relación a la actualmente incluida en la normativa técnica vigente no son suficientes para brindar la información de calidad que el usuario requiere, y que brinda confiabilidad a los informes.

Debieran incluirse requisitos o cualidades que permitan la transparencia de la información contable, que va más allá de lo planteado en la normativa, por un lado y por otro, incorporar otros criterios vinculados a los informes de sustentabilidad que abren un campo completamente diferente a la disciplina, en el Segmento Social y Medioambiental.

V.a.10 ¿CUÁL DEBE SER EL OBJETIVO DE LOS INFORMES CONTABLES? ¿HAY UN OBJETIVO ÚNICO O DIFIERE SEGÚN LOS SEGMENTOS?

El objetivo de los informes varía radicalmente de un segmento a otro, con lo cual queda bien establecida la diferencia entre dichos segmentos.

Así como el objetivo de los Estados Financieros es brindar información sobre el patrimonio del ente a una determinada fecha y el resultado de la gestión en dicho período, las Memorias de Sustentabilidad y de Responsabilidad Empresaria plantean un panorama completamente diferente.

V.a.11 ¿QUÉ CRISIS HAN INCIDIDO EN EL ESTADO ACTUAL DE LA DISCIPLINA? ¿CUÁLES SON LOS DESAFÍOS PLANTEADOS EN EL PRESENTE? ¿CÓMO INCIDE LA SITUACIÓN DEL GOBIERNO DE LAS ORGANIZACIONES EN EL ÁMBITO CONTABLE?

Los escándalos por todos conocidos por la quiebra de Enron, los fraudes de distinta magnitud de Reliant Energy, El Paso, Dynergy, Duke, CMS y Duke Energy, y problemas de tratamiento contable fraudulento en Xerox y Qwest Communications , entre otras marcaron el camino a la transparencia de la información y la necesidad de que ésta no fuera solo patrimonial, sino también referida a cuestiones de gobierno societario.

Es por ello que además, se establecieron normas internacionales vinculados a regímenes de transparencia que comenzaron por las Normas SOX y continuaron con informes de “aseguranza” y Códigos de Gobierno Societario.

V.a.12 ¿CÓMO INCIDEN LOS PLANTEOS DE LA ÉTICA EN CONTABILIDAD? ¿DE QUÉ FORMA SE RELACIONA LA CONTABILIDAD CON LA RESPONSABILIDAD SOCIAL?

La ética debiera estar contemplada en la normativa a emitir, a partir de la Teoría General Contable.

Los informes de Responsabilidad Social están incluidos en el Dominio de la Contabilidad, en su concepción amplia.

Esta problemática se vincula al punto anterior.

V.a.13 ¿DIFIERE LA APLICACIÓN DE NORMAS TECNOLÓGICAS PARA DIFERENTES TIPOS DE ORGANIZACIONES, EN CUANTO A SI SON CON O SIN FINES DE LUCRO O SI RECURREN O NO A LA OFERTA PÚBLICA?

Debería armarse un cuerpo normativo que tuviera una combinación de normas de mayor rigurosidad para entes que hacen oferta pública de sus títulos, y dispensas para las que no lo hacen.

Por otro lado, si bien debiera contemplarse la emisión de normas adaptadas a los entes sin fines de lucro, no correspondería aplicar desvíos o dispensas a las mismas, ya que prima el bienestar común

V.a.14 ¿CÓMO LOGRAR UN CONSENSO O ACUERDO GENERAL DE TODA LA COMUNIDAD CONTABLE? ¿INTERESA, ES POSIBLE LOGRARLO?

A partir de las crisis que han impactado en el ámbito de la Contabilidad se abre un desafío que no puede soslayarse.

El acuerdo será posible a partir de restablecer la confiabilidad en los informes contables, lo que, a su vez se puede lograr a partir de la matriz disciplinar que requiere de:

- Una comunidad de contables y una sociedad que apoye cambios y avances en la disciplina;
- Un acuerdo sobre central de valores compartidos.

BIBLIOGRAFÍA

Obra revisada:

FORTINI, Hernando L – LATTUCA, Antonio – LÓPEZ SANTISO, Horacio – LUPPI, Hugo A. SLOSSE, Carlos A. - URRIZA, José: “Replanteo de la Técnica Contable – Su estructura básica – Su acercamiento a la Economía”, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1980. Obra cuya revisión constituye la base del presente trabajo.

BIBLIOGRAFÍA GENERAL

ARANDA, Mónica, “Gobierno Corporativo: una orientación fundamental”, *Enfoques de Contabilidad y Auditoría*, Editorial La Ley, Buenos Aires, Nº 12, diciembre 2011.

BÉRTORA, Héctor Raúl, “Teoría de la Contabilidad”, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1975.

BUENO CAMPOS, Eduardo, “Antecedentes y situación actual del Gobierno de la Empresa: en busca de la confianza y la eficiencia”, en Bueno Campos, Eduardo (Dirección y Coordinación), *El Gobierno de la empresa. En busca de la transparencia y la confianza*, Editorial Pirámide, Madrid 2004.

BELKAOUI, A.R., “Accounting, a multiparadigmatic science”, Quorum Books, London, 1996.

BOTER MAURI (1943), "Tratado de Contabilidad General", Editorial Juventud, Barcelona, 1982.

CAÑIBABO, Leandro, TUA PEREDA, Jorge y LÓPEZ, José Luis, Naturaleza y Filosofía de los Principios Doctrinales, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XV, N° 47, págs. 293-355, 1985.

CHAPMAN, William L., "Existe un concepto científico de la Contabilidad", editado por el Centro de Estudiantes de Ciencias Económicas, Bs. As., 1984.

CHAVES, Osvaldo y ot., "Teoría Contable", Editorial Macchi, Buenos Aires, 1997.

CHILKWOWSKI, Oscar Daniel, "Tratado de Contabilidad", 8va edición revisada, 1996.

FARFÁN LIÉVANO, María Angélica, MONTES SALAZAR, Carlos A y MEJÍA SOTO, Eutimio, "Los estándares internacionales y el paradigma de la utilidad", Editorial Universitaria de Colombia, abril 2010.

FERNÁNDEZ AGUADO J. et al, "Mandar versus gobernar", en *La soledad del directivo*, Editorial Acción empresaria, Madrid, 2006.

FOWLER NEWTON, Enrique, "Contabilidad Superior", Editorial La Ley (Edición año 2006).

FOWLER NEWTON, Enrique, "Cuestiones Contables Fundamentales", Editorial La Ley (Edición año 2006).

FRONTI DE GARCÍA, Luisa y otros, "Modelos Contables", Ediciones Nueva Técnica, Buenos Aires, 1992 .

GARCÍA CASELLA, Carlos Luis, "Introducción a la Investigación en Materia Contable", Ediciones Nueva Técnica, Buenos Aires, 1994.

GARCÍA CASELLA, Carlos Luis, "Revisiones de escuelas que influyeron en la normativa contable profesional argentina"- *Foro Económico*, Año 4, N° 6, p. 93-113 (1980)

GARCÍA CASELLA, Carlos Luis, "Aportes a la solución del problema conceptual de la Contabilidad", *Contabilidad y Auditoría*, Año 4 N° 8, Diciembre de 1998.

GARCÍA CASELLA, Carlos Luis, "La Teoría y los Estados Contables", ECONOMIZARTE, Buenos Aires, 1999.

GARCÍA CASELLA, Carlos Luis y RODRIGUEZ DE RAMIREZ, María del Carmen, "Un sistema de información contable integrado para aplicar a las PyMES", *Alta Gerencia*, Año I, Tomo I, páginas 203 - 222. AG. *Reprint* Diciembre 1991.

GARCÍA CASELLA, Carlos Luis y RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, "Elementos para una Teoría General de la Contabilidad", Editorial La Ley, Buenos Aires, 2004.

GARCÍA CASELLA, Carlos Luis, Publicación "Contabilidad y Auditoría", Número 26, año 13, diciembre 2007.

GARCÍA CUERVO, Álvaro, “El gobierno de la Empresa. Un problema de conflicto de Intereses”, en Bueno Campos, Eduardo (Dirección y Coordinación), *El Gobierno de la empresa. En busca de la transparencia y la confianza*, Editorial Pirámide, Madrid 2004.

HERRSCHER, Enrique – “Contabilidad y gestión”, Editorial Macchi, Buenos Aires, 2002.

IRANZO MARTÍN, Juan E., “El gobierno de la empresa en el siglo XXI”, en Bueno Campos, Eduardo (Dirección y Coordinación), *El Gobierno de la empresa. En busca de la transparencia y la confianza*, Editorial Pirámide, Madrid 2004.

LISDERO, Arturo, “El concepto de balance en la doctrina contable”, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1973.

LÓPEZ DE SÁ, Antonio, “Historia General e de las Doctrinas de Contabilidad”, San Pablo, Editorial Atlas, 1997.

LÓPEZ SANTISO Horacio, “Contabilidad, Administración y Economía”, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 2001.

MATTESSICH, Richard, “Contabilidad y Métodos analíticos”, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2002.

MONTESINOS JULVE, Vicente. “Formación Histórica, Corrientes Doctrinales y Programas de Investigación en Contabilidad”, *Revista Técnica Contable*, 1978.

PUNGITORE, José L., CASINELLI, Hernán y Rodríguez, Jorge Luis, “¿Responsabilidad social empresaria o responsabilidad social ciudadana? La ética corporativa desde una

visión humanista, *Enfoques de Contabilidad y Auditoría*, Editorial La Ley, Buenos Aires, N° 9, setiembre 2010.

RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, María del Carmen, "El proceso reciente de normalización contable en Argentina: un caso modelo para el análisis", *Contabilidad y Auditoría* N° 8 La Ley, Buenos Aires, diciembre 2002.

RODRIGUEZ DE RAMIREZ, María del Carmen, "Cambios Recientes en la Contabilización de Intangibles Introducidos por el Pronunciamiento 142 del FASB", *Enfoques de Contabilidad y Auditoría*, Editorial La Ley, Diciembre 2001.

RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, Ma. del Carmen, "Contabilidad y Responsabilidad Social. En búsqueda de respuestas para una tendencia en vías de consolidación", noviembre 2004.

VLAEMMINCK, Joseph, "Historia y Doctrinas de la Contabilidad", Madrid, 1961.

TUA PEREDA, Jorge, "La Investigación empírica en Contabilidad", Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1991.

TUA PEREDA, Jorge, "Lecturas de Teoría e Investigación Contable", *Revista Interamericana de Contabilidad*, Editorial Asociación Interamericana de Contabilidad – N° 50 – abril – junio 1993.

WIRTH, María Cristina, "Acerca de la ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento", Editorial La Ley, Buenos Aires, 2001.

WOLK, HARRY , FRANCIS, JERE, TEARNEY, MICHAEL, "Accounting Theory", A conceptual and Institutional Approach, 3ra edición, College Division, South Western Publishing Co., Cincinnati, 1992.