

**Hugo Ricardo Arreghini**

harreghini@gmail.com

Universidad del Centro de la Provincia de Buenos Aires - Universidad de Buenos Aires, Argentina

**Ciencias Económicas**

Universidad Nacional del Litoral, Argentina

ISSN: 1666-8359

ISSN-e: 2362-552X

Periodicidad: Semestral

vol. 2, núm. 20, 2023

revistace@fce.unl.edu.ar

Recepción: 17 Junio 2023

Aceptación: 01 Febrero 2024

DOI: <https://doi.org/10.14409/rce.2023.20.e0029>



Esta obra está bajo una Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional.

**Resumen.** El escrito está orientado a recordar la acción de la Contabilidad en su función de establecer estándares para determinar lo ocurrido periódicamente en la ejecución de los proyectos de una empresa y comprobar las causas del incumplimiento de esos planes. Esto tiene como propósito compararlos con los que normativamente se debieran respetar para dar satisfacción a condiciones normativas de responsabilidad socioambiental indicadas para su sostenibilidad.

Para encontrar respaldo en la teoría contable tradicional que se fundamenta universalmente en la razón económica de subsistir y crecer, se recurrió a manifestaciones de prestigiosos autores hechas hace algunas décadas.

Del análisis hecho para comprobar si era posible asociar las demostraciones que se logran contablemente al darles valor económico, al tratar de integrarlas con las derivaciones de la aplicación de normas de conducta preparadas para encauzar la conducta solidaria de la entidad, que deben someterse al arbitrio de la interpretación de un reglamento basado en la calificación socioambiental no cuantificable, resultó, como era previsible de antemano, que no hay compatibilidad entre ellas.

**Palabras clave:** Medida de estándar económico, Calidad del estándar social, Fines de un estándar, Destino de los efectos de un estándar.

**Abstract.** *This work aims to describe Accounting's purpose of establishing standards to determine what periodically happens during the execution of a company's projects and to verify the reasons for unfulfillment of those plans. Its objective is to compare standards with those that should be respected in order to satisfy the regulatory*

*conditions of socio-environmental responsibility recommended for their sustainability.*

*To support this research with the traditional accounting theory that is universally based on the economic reason to survive and grow, statements by prestigious authors from a few decades ago have been included.*

*From the analysis carried out to verify if it is possible to associate the demonstrations achieved when applying accounting standards by giving them economic value, by trying to integrate them with the derivations from applying standards of conduct prepared to channel the entity's solidarity conduct -which must be submitted to the discretion of the interpretation of a regulation based on the non-quantifiable socio-environmental description-, it turned out, as it was foreseeable, that there is no compatibility among them.*

**Keywords:** *Economic standard measure; Social standard quality; Purposes of a standard; Destination of standards' effects.*

**Resumo.** *A redação é orientada a lembrar a atuação da Contabilidade em sua função de estabelecer padrões para determinar o que acontecia periodicamente na execução dos projetos de uma empresa e verificar as causas do descumprimento desses planos. O objetivo é compará-los com aqueles que devem ser respeitados por lei para atender às condições regulatórias de responsabilidade socioambiental indicadas para sua sustentabilidade.*

*Para encontrar respaldo na teoria contábil tradicional que se baseia universalmente na razão econômica para sobreviver e crescer, foram utilizadas afirmações de autores de prestígio feitas há algumas décadas.*

*Da análise feita para verificar se era possível associar as demonstrações que se alcançam com a contabilidade atribuindo-lhes valor econômico, procurando integrá-las com as derivações da aplicação de normas de conduta preparadas para canalizar a conduta solidária da entidade, que devem ser submetidas ao arbítrio da interpretação de um regulamento baseado na qualificação socioambiental não quantificável, verificou-se, como era previsível de antemão, que não há uma compatibilidade entre elas.*

**Palavras-chave:** *Medida econômica padrão; Padrão social de qualidade; Extremidades de um padrão; Destino dos efeitos de um padrão.*

## 1. INTRODUCCION QUE RECUERDA LA TEORÍA CONTABLE TRADICIONAL

A un solo paso de dejar establecido si la tarea que su vocación le ha asignado se puede considerar definitiva concreción, la reflexión a que ello impulsa para escudriñar sobre la verdad de las creencias que lo han formado y ver si están totalmente consolidadas, el que ha dedicado gran parte de su existencia a actuar profesoralmente vuelve a enfrentarse con la duda, en pos de descubrir la teoría —que posiblemente siga siendo falsa— y le facilite dar solución al problema a que incita permanentemente su obligación de pensar y hacer pensar.

«Leed viejos libros»—uno de los consejos de Alfonso El Sabio— sirve, en este caso, para hacer ese esfuerzo que se ha transformado en una necesidad que constituye una auspiciosa manera de satisfacerla.

Invita a acudir, en primer lugar, a lo expresado por Manuel de Torres en el prólogo a la segunda edición española de un libro del profesor de Economía Erich Schneider, de septiembre de 1959.

Como solo pueden compararse los elementos homogéneos, también el plan del empresario ha de tener una adecuada forma contable, o, lo que es lo mismo, la función de la contabilidad comienza antes que la empresa inicie su funcionamiento. Las expectativas del empresario— la proyección— que hace hacia el futuro y que se denomina plan de producción o presupuesto—han de tener también forma contable, y antes que al resultado efectivo de la explotación, la técnica de la contabilidad ha de aplicarse incluso al precálculo de los costes de producción. (...) Según esta interpretación, la contabilidad es una técnica instrumental que traduce en números y ordena en asientos y cuentas la total actividad económica de la empresa, uniformando todos sus actos al hacerlos rigurosamente comparables, desde que comienza la planificación hasta que termina el proceso productivo. (...) Una ojeada a la cuenta de pérdidas y ganancias nos dice, no solo cual es el resultado final de la empresa, sino también cómo han colaborado en él cada una de sus distintas secciones; es decir, cómo y por qué ha surgido un saldo positivo o negativo, un beneficio o una pérdida; dónde se cumplió la previsión del empresario en todas sus partes y dónde fallaron sus pronósticos. (...) En estas condiciones, la Contabilidad se transforma en una verdadera guía para el empresario, además de ser un resumen numérico de la actuación de la empresa; pero es también, sobre todo y ante todo, un instrumento sensible de control y, por tanto, una eficaz garantía para el acierto en la gestión del empresario. (Schneider, 1959)

La Contabilidad no puede resolver el problema de la exacta determinación de los beneficios, porque éstos dependen de hipótesis; pero si puede determinar con toda exactitud y precisión, en qué términos fue acertada y eficaz la acción de la gerencia, que es, en definitiva, lo que importa para la buena marcha económica de la empresa. (Schneider, 1959)

El análisis prolijo de esta lectura da trascendencia a los datos que pueden recogerse de lo ocurrido y de lo observado en perspectiva como argumentos a que, necesariamente, debe acudir para planificar la acción económica de que se encarga la empresa.

El rol de la Contabilidad, que da cierto valor a los datos referentes al pasado más cercano, tiene efectiva consideración de los aspectos formales desarrollados cuando son delineados los modos de presentar las cuentas sobre lo acontecido, como base de la estructura comunicacional empleada, que luego servirá para hacer el cotejo entre las previsiones del presupuesto y las realizaciones del balance y del estado de resultados correspondientes al nuevo período concluido.

El formato del presupuesto, para el ejercicio del control, deberá acomodarse de modo de ofrecer las condiciones y requisitos para el examen cuidadoso de los hechos, que deben ser la esencia más destacada de la planificación y de los efectos ofrecidos que la contabilidad permite comprobar. Conviene recalcar el alcance limitado que, en cuanto a posibilidades prospectivas, puede otorgarse a la contabilidad; al respecto la contundente ilustración de Fowler Newton en 1991:

señalemos que algunos economistas valorarían un bien sobre la base del valor actual de los futuros ingresos netos de fondos que se espera produzca. Sin embargo, el mismo criterio sería inaceptable como regla para la valuación primaria de bienes físicos porque incorpora el efecto de actividades *futuras* de producción y comercialización que no corresponde considerar para determinar el resultado de un período del pasado. Esto no obsta a que dicho valor actual sea útil para definir la valuación tope del bien en cuestión o de un conjunto de bienes de similar naturaleza. (Newton,1991)

La conclusión que refuerza lo que puede deducirse de lo anterior es el carácter único atribuible a la contabilidad, cuando se reconozca que al ejecutar sus atributos se descartan maneras substancialmente diferentes de explicar las acciones de las entidades sobre las que se informa, o ello conduzca a una segmentación indefectible que obligaría a distinguir los actos económicos que afectan a las personas interesadas directas en la comunicación que demuestra, siendo que el motivo principal que lo destaca está en el hecho económico común que a ellas preocupa y es demostrar cómo les ha ido en el intento de subsistir y crecer. Esta opinión, confirmada con mayor o menor énfasis en las manifestaciones de algunos estudiosos de este asunto, contradice la de los que intentan darle fundamento a la necesidad de establecer diferenciaciones que buscan justificar en fines económicos especiales, o razones sociales más amplias, que no excluyen el motivo principal que universaliza la razón común señalada.

Es oportuno destacar algunos escritos que respaldan la posición dirigida a sostener esa idea, que otros pusieron en duda y sigue siendo motivo de discusión:

La contabilidad es una disciplina técnica que a partir del procesamiento de datos sobre la composición y evolución del patrimonio de un ente, los bienes de propiedad de terceros en su poder y ciertas contingencias, produce información para la toma de decisiones de administradores y terceros interesados y para la vigilancia sobre los recursos y obligaciones del ente. (Fowler Newton, 2003, p.5)

Dadas las cuestiones que trata la contabilidad podría emitir informes contables cualquier ente que tenga un patrimonio. ...Por lo tanto, los emisores normales de informes contables son las personas jurídicas, tengan fines de lucro o no. En algunos casos, la pregunta importante no es quiénes *pueden* ser los entes emisores de informes contables sino quiénes *deben* serlo. (Fowler Newton, 2003, p.9)

Determinados datos no quedan explicados en los estados contables sintéticos que constituyen el producto final de la Contabilidad Financiera, pero sin duda pueden surgir de etapas intermedias de la elaboración de la información, o como combinación de datos intermedios o como distinta compilación de datos procesados. La materia prima es siempre la misma y de ella, solo de ella, es dable extraer información relativa a: costeo directo, contribución departamental (o por línea de productos) a gastos y resultados, montos de pedidos no satisfechos, márgenes de créditos no utilizados, etcétera. (Bértora, 1975: p.12)

El hecho de que la información debe ser elaborada de modo que permita la comparación o el contraste con un plan cuantitativo de responsabilidades por áreas no interfiere lo que es sustantivo en Contabilidad. Y hasta aquí Contabilidad Financiera (o de custodia) y Contabilidad Gerencial son compatibles en los procedimientos y en las técnicas, pudiendo en contadas ocasiones adoptar algunos criterios diferenciales para cuantificar una misma circunstancia en caso de necesitar satisfacer *propósitos distintos*. Pero ello es mínimo y caben las aclaraciones. ...si el objetivo que se asigna a la «contabilidad para decisiones» es el de evaluar, por ejemplo decisiones sobre políticas de inventarios o fijación de precios para los productos, tal evaluación excede, en nuestro concepto, el ámbito de la Contabilidad.(pp. 13,14)

Tampoco es recomendable incluir la preparación de información prospectiva dentro del ámbito de la contabilidad si bien cabe el aprovechamiento de técnicas contables para producir informes financieros que se expongan en forma de balances generales o estados de ganancias y pérdidas proyectados... Pero este tema se halla incluido en la inmensa mayoría de los tratados sobre «Finanzas de la empresa» que muestran además otras técnicas, distintas a la contable, para arribar a tales estados proyectados. (p.14)

...el problema de la gestión económica en el ente o unidad económica consiste en la obtención de recursos externos y su adecuada aplicación o empleo de manera de maximizar la obtención de recursos generados. Pero en el ente existen, como hemos visto, dos tipos de acciones: 1) las que lo vinculan con el contexto en el que está ubicado, y que darán lugar a lo que podemos denominar apropiadamente gestión externa, y 2) las que se generan dentro del propio ámbito de la unidad económica, y podemos denominar gestión interna. También podría decirse que la segunda tiene alto contenido concreto o real, vinculado con unidades materiales o físicas, mientras que la primera tiene una mayor vinculación con el concepto de valor expresado en términos financieros o monetarios. Si bien tienen un campo de acción específico, ninguna de ellas es independiente, sino que por el contrario ambas se influyen recíprocamente; si consideramos la gestión como un concepto global, su resultado final se hará visible periódicamente a través de la magnitud de los cambios en la composición del patrimonio del ente, especialmente en las haciendas lucrativas, aunque no lo sea de igual manera en las entidades no lucrativas. No obstante, es mucho más rico el campo de estudio de la gestión interna en cuanto hace a aquellos fenómenos vinculados especialmente con la aplicación racional de los recursos, para cumplir con los objetivos del ente, de manera especial aquellos que se refieren a funciones específicas, que tienen una estrecha vinculación con variables no especialmente monetarias sino físicas o cuantitativas, lo que implica la incorporación del concepto de rendimiento, concebido en términos generales como relación entre factores utilizados, consumidos o aplicados y producto obtenido; todo lo cual implica la incorporación del concepto de costo y correlativamente la del objetivo, para cuyo cumplimiento son necesarios aquéllos. ...Creemos que la contabilidad como un sistema de información debe proporcionar información oportuna, útil y sistemática sobre el acontecer económico y financiero de las unidades económicas, para poder tomar decisiones diversas respecto a las mismas. No creemos que pueda hablarse de contabilidades distintas según los destinatarios de la información, pues creemos que esta tecnología tiene un carácter de unicidad tal que su método debe permitir el conocimiento integral de los fenómenos económicos en la unidad que los genera o provoca en sí misma, pero que debe también servir para reflejar la magnitud con que ciertos otros fenómenos externos o propios del contexto se reflejan o inciden en el ente. (Osorio, 1986: pp. 4-6)

También El Sabio mandaba: «Quemad viejos leños» en una tímida sugerencia a la renovación de las ideas.

## 2. LA CONTROVERSIA COSTO-VALOR

En 1968 se conoce la reimpresión de un libro de Anthony, que es conveniente releer porque está referido a «la contabilidad en la administración de empresas». Se lo trae al recuerdo porque ese autor, tal vez como ninguno, se plantea la duda que intenta resolverse con la discusión, el análisis y el aporte de la experiencia.

No se intenta ...ilustrar respecto al manejo correcto o incorrecto de problemas de administración. La habilidad y eficiencia en el uso de la información contable por la administración puede adquirirse, en mi opinión, solamente a través de la experiencia...La práctica de estas cosas aumenta en las personas la penetración y el entendimiento; de hecho, muchos educadores creen que las partes realmente importantes de un tema pueden aprenderse solamente mediante experiencia de alguna clase, en oposición a simplemente leer o escuchar los temas. (Anthony, 1968, p.9)

La elección de esta obra se hace porque parece marcar un momento destacable en el que se hace visible el aparente conflicto entre el costo y la valoración, que se supone entre la información contable de lo ocurrido y la administración que puede aprovechar sus contenidos, en el terreno económico que le concierne.

Hay en ese libro argumentos que pueden considerarse destacables para ubicarse ante lo que da conformidad al relacionar lo que se manifiesta con la experiencia efectivamente vivida, o lo que admite lo que se piensa o se siente en base a la demostración obtenida por lo que ocurre o existe realmente, frente a lo que podría suponerse o imaginarse al hacer una encuesta o proponerse un estándar de cualquier alcance.

Ese autor da fuerza a la evidencia de su demostración sobre el rol que la Contabilidad debe cumplir, de manera que fortalece la representación que hace de la función que lleva a cabo. La afirmación de ese convencimiento tiene, posiblemente, una importancia significativa que explica lo que puede conseguirse con su acción y facilitar, de ese modo, resolver el desacuerdo que todavía se plantea con respecto a los propósitos que se le pueden atribuir.

## 3. ENTIDAD ECONOMICA Y PERSONALIDAD JURIDICA

Al tratar sobre qué se hace como Contabilidad, concluye en forma terminante en que hay una entidad para la cual es apta y está concebida a propósito, la que está separada de la persona que de ella se vale a fin de desarrollar el objeto que ésta persigue.

La contabilidad se lleva para las *negociaciones como entidades* y no para las *personas* asociadas a las mismas. Al registrar los hechos en las cuentas la pregunta que realmente importa es: ¿cómo afectan estas operaciones al negocio?, y no la forma en que puedan afectar a las personas que manejan o que son propietarias del mismo. (Anthony, 1968, p.31) ...De la distinción entre la entidad mercantil y el resto del mundo se sigue la idea de que uno de los más importantes propósitos de la contabilidad financiera es proveer de bases para información sobre *administración de recursos*. (Anthony, 1968, p.32)

Esta conclusión es suficiente para dejar demostrado que son hechos económicos los que le interesan y tienen una caracterización distintiva de cualquier otro objeto social.

El último aspecto destacado permite justificar que los costos de la acción que ella debe comunicar proponen otorgar valor a esos efectos, porque los precios con que se los establece son susceptibles de ser calculados en plenitud hasta cada momento actual.

Algunos expertos contables resignan como atributo de la contabilidad la definición del valor de los bienes que, en cambio, entienden un objeto de la Economía en que aquella no debiera incursionar, incurriendo, por eso, en el error que pueda suponer liberatorio de ese compromiso que asumiría al encontrarla comprometida con problemas económicos. El mismo Fowler Newton en 1991 decía:

La contabilidad considera elementos económicos como patrimonio (o riqueza). Además, algunas valuaciones contables se basan en conceptos económicos, como los de costo o valor actual (flujo descontado de ingresos o egresos de fondos). ...que haya conceptos económicos vinculados con la contabilidad no demuestra que las valuaciones contables tengan que basarse en criterios de la ciencia económica. (Fowler Newton, 1991, p.7-8)

#### **4. LA MEDICION DE LOS EFECTOS ECONOMICOS**

Cuando Anthony, en un escrito de 1975, citado por Fowler Newton, justifica la «Contabilización del interés del capital propio» en que:

- «a) la contabilidad debe medir hechos económicos e informar sobre ellos;
- b) aunque las mediciones contables no siempre pueden concordar totalmente con los principios económicos, la contabilidad no debería apartarse de los conceptos de la economía mientras no existan razones para ello;
- c) los economistas consideran factores de producción a la mano de obra, los recursos naturales y el capital, cada uno de los cuales tiene un costo;
- d) en el caso del capital, el costo se llama interés y es la suma necesaria para que sus propietarios acepten ponerlo al servicio de una empresa». (1991, p. 121)

Diciendo basarse en Paton (1920), Fowler Newton observa que en ese 1991 están vigentes las observaciones siguientes:

- «a) los conceptos y principios contables son distintos que los de la teoría económica;
- b) el economista está interesado en el costo como un factor de la determinación de precios en el mercado, mientras el contador trata con los costos desde el punto de vista de la empresa específica;
- c) el costo es normalmente inferior al precio (de venta) debido al margen de ganancia neta que obtiene cada negocio por sus propios servicios peculiares;
- d) el interés suministrado por los miembros del negocio no es aquí un costo sino simplemente un elemento del retorno neto». (1991, p.121–122)

Si se acepta que la responsabilidad instrumental de la contabilidad es ser informadora natural de la empresa y que esta tiene a su cargo el objeto que satisface la finalidad que procura la persona interesada en esos resultados, no cabe dudas sobre que su función se desenvuelve, sin mayores ambages, en el campo y con elementos propios de la economía. Sería, entonces, impropio justificar su intervención como ajena a los factores de los hechos económicos que ocurren y afectan a las personas en la entidad a la que encargaron su administración.

La discutible calificación de ciencia que se da a la economía reconoce que ella estudia los recursos empleados en la creación de riqueza referida a la producción, distribución y consumo de cosas y servicios requeridos para la satisfacción de necesidades humanas, haciendo la comercialización de los bienes involucrados en esa acción; para ello se deben organizar actividades industriales, mercantiles y de prestaciones útiles que exigen acciones que obligan a decisiones y esfuerzos traducibles en costos de la empresa a ello destinada. La contabilidad es el instrumento técnicamente preparado para hacer la demostración de los resultados de la entidad ocupada de esa gestión.

Ya en 1963 —traducción en 1974— en el prólogo de su libro *Contabilidad para economistas*, Mathews hace la siguiente manifestación, que avalaría lo expuesto en el párrafo anterior:

...este libro se orienta primordialmente a los economistas y estudiantes de economía... en primer lugar, subraya los aspectos analíticos de la contabilidad... En segundo, explica la interdependencia entre la contabilidad y la economía, mostrando que el análisis cuantitativo del contador no solo sirve de base a la teoría económica, sino que si se la desconecta de esta carece de sentido. Parte de la idea de que el objeto de la contabilidad consiste en servir a quienes elaboran la política empresarial o pública para planear y poner en práctica una gestión eficiente. Al igual que la economía, la contabilidad aspira a usar de manera óptima recursos escasos. (Mathews, 1974, p.17)...El intento de llegar a soluciones tajantes ha llevado al contador a negar la existencia de problemas de valoración inseparables de la contabilidad y a declararse ciegamente partidario de supuestos tácitos de valoración que hace ya mucho tiempo dejaron de tener significado. (p.18)

En el mismo sentido se puede interpretar lo que escribe Powelson en el prólogo de su libro de 1955 —traducción de 1958— *Contabilidad económica*:

En las dos últimas décadas, el análisis económico ha venido dependiendo —cada vez más— de los estados de la contabilidad social. (...) Lo que diez años atrás era una teoría no comprobada, ha podido irse poniendo a prueba desde entonces y— si los acontecimientos continúan siendo tan promisorios como hasta ahora— el sistema completo del pensamiento económico se apoyará sobre una sólida base de datos contables. (Powelson, 1958, p.9)

Para no incurrir en falsas interpretaciones debe aclararse que la alusión a *contabilidad social*, a la que Powelson hace referencia, se debe entender como la que cada integrante de la comunidad de un país prepararía para informar su historia económica, que también se titula, a veces,

contabilidad nacional, al encontrarlas integrantes, por acumulación de los datos que proporcionan, de las cuentas correspondientes al Estado en una nación.

##### 5. EL PRECIO DE LOS FACTORES ECONOMICOS EN LA VALORACION DINAMICA DE LA CONTABILIDAD

En cuanto al reconocimiento de los costos, la apreciación que se hace de ellos es una derivación de los procesos de producción que interesan a la contabilidad y no necesariamente están obligados a particularizarse con procedimientos especiales de uso interno para fines especiales. Al respecto, Osorio al referirse al sistema para la determinación de los costos en *La capacidad de la producción y los costos* (1986) expresa:

Todo ente logrará el cumplimiento de su objetivo por medio de la combinación de distintos factores, algunos de los cuales se consumirán de inmediato, incorporándose concretamente al producto (ya sea éste un bien o un servicio); mientras que otros perdurarán en el tiempo, permitiendo un uso repetitivo, siendo la parte de ellos utilizada en la producción, en forma continuada pero no destructiva, identificada y valuada por algún procedimiento idóneo. Cada uno de esos factores, ya sea de uso consuntivo o repetitivo ha de generar costos, dado que en ambos casos se producirá un «sacrificio» de los mismos, pero su comportamiento será distinto; los primeros serán generalmente variables —en cuanto su magnitud será una función del volumen de la producción— en tanto que los segundos no variarán su magnitud total según el uso que se haga de ellos, sino que, por tratarse de los medios que el ente utiliza para hacer posible la producción, permanecerán constantes en el tiempo, con las limitaciones que luego precisaremos. (p. 10–11)

Osorio, al tratar el costo del financiamiento por el uso del factor capital aplicado a la producción, hace la siguiente observación:

Para completar el panorama de incertidumbre, la disciplina no tiene aún un criterio uniforme sobre el tratamiento a dispensar a los costos del dinero, ya sea de terceros o propio del ente (sobre todo de este último); que en este trabajo tomamos posición al considerarlo como *costo* propio de la función en la que los fondos son usados y por lo tanto en cuanto es «necesario» integrante de la producción, y en ciertos casos como quebranto. (p. 208–209)

La opinión que Osorio defiende es compartida por otro destacado especialista en *Teoría y Práctica de los Sistemas de Costos* (Cascarini, 2004) cuando demuestra, ya más cerca de nuestro tiempo, la directa y completa participación de la contabilidad en el proceso de desarrollo de las actividades de las empresas, que es sustancialmente económico, como lo demuestran los fundamentos de la actitud que esas entidades demuestran en lo que es esencia de su accionar y se reconocen en los elementos que manejan y los procedimientos que utilizan para procurar su evolución en crecimiento.

La posición que confirma por Cascarini la que traslucen los párrafos antes transcriptos de la obra de Osorio puede también considerarse adversa a la anteriormente extraída de un libro de

Fowler Newton reproduciendo a Paton. Para dar claridad a los aspectos controversiales que ello plantea se muestran separadamente los puntos de discusión que suscitan.

Sobre la unicidad que trasunta como disciplina la Contabilidad se lee de Cascarini lo siguiente:

El sistema de costos se presenta, entonces, como un subsistema de contabilidad de gestión, que tiene por objeto la determinación, exposición y análisis de los costos, esto es de los consumos de factores o sacrificios de riqueza necesarios para alcanzar los objetivos del ente. En los entes de producción (empresas) la exposición y análisis de los costos va indisolublemente unido al de los ingresos, por lo que puede decirse que, en realidad, el sistema de costos es el meollo de la contabilidad de gestión, más allá de que ésta utilice luego parámetros adicionales para lograr sus fines. (Cascarini, 2004: 2)

La acción económica del ente, como puede deducirse de lo transcrito, la refuerza el texto en que hace alusión al «costo financiero»:

La economía considera al capital como un factor de la producción (en sentido amplio) y al interés como su costo por el uso del capital en el tiempo. Traducido esto a idioma contable, el costo del uso del capital (costo financiero) puede equipararse al costo de mantenimiento de activos en el tiempo, independientemente de quien financie tales activos, esto es, su propietario o terceros. (30)...Calcular el costo financiero requiere, por lo tanto, conocer la masa de activo utilizada durante un período, abierta por función a que corresponde, y aplicarle una tasa de interés representativa. (31)

Aunque Cascarini asume que el módulo para calcular el interés del capital propio a considerar sería el que los dueños «hubieran obtenido colocando su capital a interés (criterio de costo de oportunidad)», en rigor se trataría, usando ese supuesto, de una opción anterior no utilizada y solo tendría sentido emplear la representada por la correspondiente a las circunstancias en que ocurre efectivamente el hecho, en que un eventual acreedor tercero es sustituido por el propietario de la entidad económica. El precio del dinero empleado para ese financiamiento está mejor representado por el que percibiría quien ha sido reemplazado para suministrar los fondos que sirven a la inversión que la entidad económica hace del capital que recibe, usado al mismo tiempo.

Las derivaciones que tendrían efecto dan prueba concluyente de la asignación a quien imputar el resultado que ello provocaría; las indica Cascarini de esta manera:

Absorbido el costo financiero de la producción en el costo de los productos formaría parte de su costo de inventario y afectaría el resultado en el momento de la venta. ...El estado de resultados, entonces mostraría: VENTAS, MENOS: COSTOS DEL PRODUCTO VENDIDO (incluyendo el costo financiero de la producción), MENOS: GASTOS DE COMERCIALIZACIÓN (incluyendo el costo financiero de la comercialización) = RESULTADO NETO DE LA EMPRESA, MÁS: INTERÉS SOBRE EL CAPITAL PROPIO = RESULTADO DEL EMPRESARIO. (p. 31-32)

Quien tiene derecho al resultado es el propietario; el empresario dirige la empresa, pero no necesariamente recoge los frutos como dueño del capital dispuesto en la promoción de la entidad económica. Ese resultado está también afectado por el impuesto a las ganancias, es decir que corresponde, igualmente, en parte al Estado que recibirá una porción de ese resultado, la que no es costo de la actividad sino distribución del incremento patrimonial obtenido en el período.

#### **6. LAS RAZONES QUE SEPARAN A LOS EFECTOS SOCIOAMBIENTALES DE LO ECONOMICO-CONTABLE**

Se advierte en los últimos años un sorprendente incremento de estudios que tratan sobre la calidad de vida del ser humano en todos sus aspectos, en los que se busca vincularlos con la expresión que tradicionalmente ha caracterizado a los estados que hacen la información instrumentada por medio de la contabilidad. Puede apreciarse la intención de justificar datos estandarizados sobre el modo de interpretar la evolución en la calidad existencial de la sociedad, para demostrar la incidencia que ello pudo tener en los resultados de las empresas, acompañando la evolución del capital financiado en ellas y los efectos derivados al cumplirse el objeto económico procurado por las personas promotoras de la entidad creada con el fin de maximizar la inversión efectuada.

Para demostrar esa interacción se busca encontrar una directa correspondencia que conduzca a liar la derivación de lo socioambiental con los hechos económicos, o permita, al menos, establecer un modo de conexión en memorias acompañantes de los balances generales, destinadas a evidenciar una asociación difícil de establecer. Se induce a mezclar elementos diversos que reconocen orígenes distintos porque provienen de agrupaciones reunidas con propósitos que solo une el hecho de que se refieren a seres humanos. En ellos juntan a los individuos diferentes modos de reunión que evidencia como objetivo acercarlos, y los convierte separándolos, o en un grupo como pluralidad de seres que demuestran formar un conjunto inclusivo —una comunidad—, o de una manera distinta los organiza integralmente en un cuerpo orgánico —respondiendo a un sistema.

Esas investigaciones dan sentido a efectuar un análisis de los principios básicos que permitan entender el alcance del significado de estándar y la ligazón que pueda justificar el empleo de esa figura interviniendo en la información de que se ocupa la contabilidad.

Con el objeto de asegurar o, al menos, consolidar las expectativas razonables de su gestión fructífera, las empresas consideran necesario establecer reglas para el desempeño de sus empleados y agentes y las que transmitan una buena impresión de su funcionamiento a los que intervengan en las transacciones que efectúen. Esto implica imponer una cultura que explica los comportamientos para garantizar el cumplimiento de un plan de administración en los diferentes niveles de responsabilidad y el modo de tratar las relaciones públicas. Cualquier defecto en la instalación de esas medidas podría tener incidencia desfavorable en el control requerido para lograr el normal desarrollo económico.

Los estándares establecen criterios para la ejecución de políticas que apuntan al futuro. Su implantación sigue comúnmente un proceso que consiste, en primer lugar, en delegar en la gerencia parte de la responsabilidad de los propietarios o de sus representantes. Inmediatamente se decide cómo encarar lo requerido para cumplir el objeto decidido por la entidad jurídica, que debe ejecutar la empresa y, al propio tiempo, hacer el ordenamiento normativo con que se fijan los límites de ejercicio de la autoridad en los distintos niveles jerárquicos.

Se entiende que la normalidad de ese mecanismo organizativo se concreta en ser eficaz para conseguir los resultados proyectados y señalar a quiénes se indica como sus destinatarios, tratando de estimar el valor relativo de su potencial ocurrencia que se traduce, fundamentalmente, en la maximización del beneficio que otorga al financiamiento invertido.

La apelación a estándares de la empresa es una práctica de la buena administración de los recursos, en cuanto con ello se intenta establecer posiciones que procuran ser garantes de un adecuado efecto productivo. Al enfrentarla con la efectiva ocurrencia de los costos estos tienen la demostración del acierto o desacierto ocurrido y la contabilidad lo pone de manifiesto al reconocer las diferencias verificadas con respecto a la apreciación que se hubiera previsto.

Como en cualquier problema de control, la tarea esencial es encontrar una norma o estándar con la cual puedan compararse las realizaciones (Anthony, 1968: p.297) ...la parte fundamental estriba en la tarea de comparar lo que una persona *realmente hizo* con lo que *debió haber hecho*, de acuerdo con las circunstancias. En muchos casos la actuación real puede verificarse sin dificultad. Lo difícil está en encontrar un *estándar*, o sea una base de comparación que señale cuál debió ser la actuación bajo las condiciones existentes en la fecha de que se trate. (pp.355–356) ... La naturaleza esencial de los costos estándar, es que representan costos que deberían haberse registrado más bien que costos que se han incurrido en la realidad. ... Los costos estándar son usualmente diferentes de los costos reales incurridos, y las cuentas de variaciones están destinadas a registrar esas diferencias. (p.402)

Por oposición al costo estimado o presupuesto, el costo estándar no persigue un propósito simplificador sino un análisis riguroso de los desvíos, entre los costos predeterminados y los reales a fin de asignar responsabilidad por ellos y corregirlos en el futuro. El costo estándar es el «costo que debe ser», o sea la expresión más cabal del «costo necesario» (Cascarini: 2004, p.117)

La lectura que sobre estas afirmaciones completa la reflexión que puede extraerse de lo que hace Osorio en el libro a que se hizo referencia anteriormente, permite aclarar conceptualmente la íntima relación del proceso de formación del costo unificado en la información que se propone la Contabilidad:

se deduce que todo costo tiene dos componentes: un componente físico, concreto o real que corresponde a la porción de factor que ha sido utilizado y que es perfectamente reconocible y medible y otro componente que es el precio de ese factor, o lo que es lo mismo la valuación que hemos efectuado de cada unidad de él (1986, p.204) ... En otros términos, si solo buscamos el control de la gestión interna en términos del cumplimiento de objetivos fijados, no importa mucho el «precio» asignado a los factores, mientras exista consistencia en la asignación; pero si pretendemos insertar los costos en el sistema de la renta, problema de la asignación de valores o precios asume una importancia fundamental, de la que la Contabilidad de Costos no puede desentenderse. (1986, p.205)

Todo lo señalado en los párrafos anteriores, al recordar esa aplicación que es materia práctica en Contabilidad, permite cuestionar los avances doctrinarios que se intenta implementar como modelo global para información sobre sostenibilidad, imputándolos como aspectos que deben ser recogidos por la disciplina contable, ya que para su consideración es imprescindible

contemplar otro conjunto de características, especialmente ligado a lo socioambiental, cuyo impacto en el resultado de las empresas es, no solo discutible, tiene poca o ninguna posibilidad de ser calculado para comprobar sus dimensiones y establecer cotejos incuestionables.

Aceptando esa forzada interpretación se trata de introducir en el proceso económico comunicacional objetivos de amplio contenido, relativos a pobreza, desigualdad, degradación del medioambiente, prosperidad social, paz, justicia, que son considerados como aspectos vinculados a los derechos humanos incluidos en un marco especial, que tienen basamento lógico distinto del que puede entenderse materia a informar con los mecanismos de la contabilidad y son claramente ajenos a lo que ella tiene como función.

Los que propugnan la existencia de una Contabilidad que haga tratamiento necesariamente interpretativo de las variables cualitativas sometidas a la opinión de analistas y se manejen acudiendo a estadísticas y encuestas, están admitiendo que, para la exteriorización de esos efectos, será necesario acudir a otros informes distintos de los estados que la práctica ha impuesto con sustento cuantitativo en la teoría tradicional.

Es razonable dudar sobre a quién compete la responsabilidad de emisión de los informes derivados del análisis socioambiental, ya que la incumbencia de la empresa en ese asunto no le habría sido encomendada a ella debido a que está particularizada con instrumentar un objeto económico. Todo parece conducir a que esa obligación —si existe— deberá encargarse a la persona jurídica —física o ideal—, a la que se debe identificar como conocedora de esos aspectos más íntimos para su comprensión. No deberían considerarse función de la contabilidad que comunica efectos económicos de la empresa.

La decisión determinativa es menos racional y más emotiva en el terreno de lo socioambiental y esto debe considerarse un fundamento para la imposición que de sus efectos sería conveniente hacer, al querer endilgar un resultado económico como procedente de entidades organizacionales y exigir, en esos espacios, interpretar imputaciones originadas de tal modo, para atribuirles alguna propiedad. Quien buscara hacer ese tipo de demostración se encontrará con una solución ambigua que no permite justificar una valoración neta a hechos tan complejos con innumerables variables a considerar, al tener que interpretar las magnitudes de lo que, en su opinión, ofrecería calificarlas como favorables o desfavorables y, siempre, impedirían darles una medición apropiada para comparar su significado.

La intención de dar a la Contabilidad un rol de este alcance está originando fuertes dudas sobre lo que permitiría su integración en los estados contables. Algunas de las manifestaciones —aun procedentes de los que parecen interesados en encontrar razones a esa intención— demuestran gran dificultad para darles justificación con argumentos racionales. A continuación, se muestran evidencias recientes en ese sentido.

No se discute la necesidad de generar beneficios ya que ellos constituyen la esencia de los negocios y contribuyen a hacer sostenible la empresa. Pero ese objetivo deberá ser compatibilizado con las otras demandas que se dirigen a la empresa. En consecuencia, la discusión se habrá de referir tanto a fines como a medios. Los fines serán múltiples en términos de los intereses de los *stakeholders* (que incluyen los *shareholders*). Y el análisis de los medios deberá ser cuidadoso pues la búsqueda de eficiencia en utilización de ciertos medios podrá entrar en conflicto con alguno de esos intereses múltiples. (Montuschi, 2003, p. 26)...Este nuevo interés podría centrarse en la búsqueda de estrategias e instrumentos aptos para compensar, al menos en forma parcial, el impacto negativo de la situación económica sobre distintos sectores de la sociedad. Acompañando ese interés han aparecido un conjunto

de estudios en ámbitos académicos centrados específicamente en esa problemática. (p.27)...Si bien se acepta que en el presente hay un creciente interés en actividades vinculadas con la sociedad y con los *stakeholders*, en los hechos muchas de las acciones emprendidas tienen un carácter filantrópico, de voluntariado o de colaboración con ONGs. (p.28)

Tomando como base el paradigma interpretativo o social intentamos relacionar el mismo con el concepto de responsabilidad social que enuncia como principal parámetro de la misma el prestar atención a las expectativas que, sobre el comportamiento de las empresas, tienen los diferentes grupos de interés. El problema se suscita al ver que no existe un modelo unificado que satisfaga las necesidades de información de los distintos usuarios lo que impide la comparabilidad y en algunos casos tampoco facilita la legitimidad de la información.... Sin objetivo de buscar una única respuesta pero sí de abrir el panorama de las nuevas alternativas de gestión, confiamos que la comunicación adecuada, clara y de fácil comprensión nos permita conocer la verdadera dimensión social de estas nuevas estrategias. (D'Onofrio, 2009,p.47)

La incorporación de nuevos contenidos como el Balance social no han logrado desalentar la idea técnica de la Contabilidad. Para ser una sociotecnología debiéramos pensarla como una disciplina social que aplica el método científico y que necesita un encuadre crítico para entender cómo interactúa con la concepción del desarrollo humano y porqué ocupa un rango universitario dentro de las ciencias sociales (Gil Fabra, 2018b, pp.45–46)

Debemos partir reconociendo que la contabilidad no consta en el inventario de los conocimientos sociales que aportan interpretaciones y soluciones a problemas cotidianos, según las investigaciones empíricas disponibles ni la denominada contabilidad tridimensional, en sus tibios intentos de incluir responsabilidad social empresarial y problemática ambiental, han permitido mejorar su consideración pública. (Gil, 2018a, p.2)

Se destacan argumentaciones que refirman los argumentos expresados:

Toda ciencia <madura> tiene, en cada momento de su historia, un paradigma propio. Éste representa una especie de <visión que orienta>, una perspectiva teórica aceptada por la comunidad de científicos que dirige la investigación, determinando qué estudiar y formulando hipótesis explicativas de los fenómenos observados. En las ciencias sociales, los dos paradigmas que han orientado la investigación desde sus inicios han sido el *positivismo* y el *interpretativismo*. A fin de compararlos, nos hemos preguntado cómo ha respondido cada uno de ellos a las tres cuestiones de fondo de la investigación social: la cuestión ontológica (¿existe la realidad social?), la cuestión epistemológica (¿se puede conocer?) y la cuestión metodológica (¿cómo podemos conocerla?)...La radicalización de ambos enfoques puede tener graves consecuencias. Si el planteamiento positivista se lleva hasta sus últimas consecuencias podría producirse una reducción progresiva del alcance de la investigación, que quedaría centrada en el dato empírico y limitada a una mera descripción del mismo. Por su parte, el subjetivismo extremo pone en duda la propia existencia de la ciencia social, excluyendo la posibilidad de realizar generalizaciones supraindividuales y afirmando que la realidad es una construcción subjetiva. Un desarrollo reciente del paradigma interpretativo ha sentado las bases del denominado <postmodernismo>, una suerte de rechazo del concepto tradicional de ciencia, entendida como orden y racionalidad, simplicidad y generalización, a favor de la paradoja, la contradicción y la exaltación de las diferencias. (Corbetta, 2007, pp.28–29)

*Los desvíos terminológicos y la incertidumbre general en esta área derivan de una arbitrariedad que parece inevitable en la búsqueda de los fundamentos básicos de la Contabilidad. Esta arbitrariedad podría mantenerse dentro de ciertos límites solo si pudieran revelarse criterios científicos que proporcionararan un molde natural a los supuestos básicos de la Contabilidad (p.28). El bajo nivel de generalización sobre el cual la mayoría de las hipótesis contables deben ser formuladas dificulta el desarrollo*

de un sistema axiomático y cerrado con un gran número de teoremas generalmente aplicables. (p.251). Algunos de estos supuestos tratan exclusivamente sobre conceptos lógicos, otros contienen también nociones empíricas. Este conjunto de dieciocho supuestos—aunque pasible de mayores refinamientos— es, en contraposición con los intentos que lo precedieron, lo suficientemente riguroso como para constituir la llave de acceso a *una teoría general de la contabilidad* una metateoría que proporcione un marco para hipótesis alternativas hecha a medida para cumplir objetivos específicos, una teoría que acepte el objetivo de maximización del beneficio como posible hipótesis *específica*, pero no como supuesto básico (Mattessich, 2002,p.381).

...los problemas metateóricos solo pueden plantear y resolver adecuadamente cuando estamos provistos de un marco de referencia pertinente y adecuado, cuando somos conscientes de los compromisos epistemológicos que nos imponen las metateorías, pero sobre todo, cuando hemos adoptado (de manera ilustrada) una epistemología particular (p. 107)...más temprano que tarde, esa tarea conducirá al principal problema de la epistemología contable, a saber el del estatuto epistemológico de la contabilidad (que es subsidiaria del problema de la explicación y la predicción en las ciencias sociales)...habría que aceptar que no estamos tratando con propiedades universales de la realidad que pueden ser objeto de generalizaciones legaliformes o de explicación mediante leyes, sino únicamente con generalizaciones empíricas (de muy bajo nivel) plenas de excepciones (García Duque, 2009, p. 108)

#### **7. EL DESTINO NATURAL DE LA INFORMACION CONTABLE SOBRE LA EMPRESA. DISTINCION ENTRE SOCIO PROPIETARIO Y COMUNIDAD VINCULADA**

Confirmar la entidad económica como lugar específico de los efectos que informa la contabilidad da también validez a considerar, como prueba concluyente, que la comunicación que debe hacerse utilizando los estados contables está dirigida a dar satisfacción, a quien le ha dado a esa unidad especializada razón para su existencia. Esos datos que se espera sobre la empresa y son proporcionados por el instrumento preparado para dar noticia de lo ocurrido, si bien pueden ser aprovechados por otras personas, no dan a ellas el carácter de usuarios obligados a los que esté direccionada, cualquiera sea su identificación e interés reconocido.

La lectura de un estado contable, aunque tenga aceptada su difusión pública, no erige a los socios propietarios en integrantes de la comunidad, con la exclusividad de derechos que a la humanidad exigirían otorgarse. Por esa razón, es impropio entender comprometida a la empresa con personas distintas de la entidad jurídica que la promovió, lo que hizo con el objetivo de dar noticia sobre los resultados de la actividad económica que a ella encargó procurar y determinar.

La aceptación a que se arriba con respecto a la doble identidad de los seres humanos, identifica su existencia para explicar de modo distinto los efectos de sus actos cuando se les reconoce objetos diferentes. Esto exige expresar, separadamente, con alguna seriedad, los que proceden de su actividad económica, lo que se ve facilitado porque se reconoce como derivada de una actitud universalizada en la intención de sustento y crecimiento.

La circunstancia de corresponder a una persona y no la que representa la imagen completa de la comunidad a la que pertenecería, permite entender la falta de uniformidad de sus reacciones que no son equiparables a las que debieran considerarse propias de la sociedad del lugar. Sus particulares opiniones ante los hechos que le tocan vivir, no expresan la interacción que puede ofrecer la figura holística y cambiante que interprete a lo socioambiental en su conjunto. Es esto demostrativo que las características que quieren atribuirse a ese objeto de determinaciones

siempre implican una acción no espontánea con explicación dudosa que se apoya en el criterio de quien hace su análisis sin garantía de imparcialidad.

La pretensión de integrar ese obligado análisis con una reglamentación, debido al contenido que lo fundamentaría siempre en indicios, anunciaría anticipadamente el enfrentamiento esperado de grandes dificultades, ya que sería necesario justificar las razones de su empleo, que siempre conducirían a materializar proposiciones orientadas desde sitios y situaciones con calificación incompatible para su reunión coherente y para dar noticia de medida racional sobre los hechos que se buscara asociar con los que proceden del sistema contable tradicional.

A pesar de la lógica en que se quiere basar el razonamiento hecho en el tramo último de este escrito, la teoría de moda generaliza el entendimiento de que la contabilidad tiene como responsabilidad la toma de decisiones con la amplitud que supone graduarla con un significado suficiente como para asumir sin límites ese objeto, lo que implica otorgarle definitivamente atributos para resolver las políticas económicas de la administración de la empresa y para hacer la determinación acertada de los potenciales inversores en ella. Estas propiedades, al mismo tiempo, no excluyen otras cualidades más ambiciosas que la mostrarían como disciplina preparada para conducir el mejor manejo social de la riqueza, la determinación de precios justos, la razonable repartición de los recursos y la aceptación de una actitud solidaria en los que detentan el poder económico.

Algunos seguimos considerando exagerada esa atribución omnipotente, sobre todo porque se la quiere imputar administrativamente a la entidad económica y resulta extraño que desde ese lugar se pueda resolver el problema de la humanidad, con facetas de la más diversa índole y perspectivas de cambio permanentes.

#### **8. DESTINATARIO OBLIGADO Y USUARIO POR OPCION O POR VINCULACION**

En la síntesis de un estudio de Túa Pereda (1995), *Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones*, queda en evidencia que la discusión no está instalada respecto del carácter económico a que la disciplina innegablemente se refiere, sino en establecer a quién se debe informar, y si esto se debe considerar una abstracción indeterminada que indefina su alcance o, en cambio, tiene precisado su direccionamiento y, en ese caso, si el titular de ello debe ser el que asume los riesgos por el financiamiento que hizo para la inversión en la empresa. En el trámite de dar solución a esa cuestión, una apertura que la encontrara útil a tantas expectativas como distintos interesados pudiera convocar, potencia su acción hacia su aplicación en la toma de decisiones del tipo más diverso y a orientarlas en orígenes señalados desde cualquier punto, basadas en el presente, capitalizadas desde el pasado o actualizadas desde el futuro.

La peligrosa apertura a que conducen las opciones que genera una teoría que, para satisfacción de cualquier tipo de usuario, generaliza usos apoyados en la utilidad que se asignara de tal modo a la contabilidad, ampliando las perspectivas de ser aplicada con esa vastedad de servicio, es impulsora de contenidos cualitativos con variables interpretativas que, para evitar su pernicioso estimulación, deben limitar su discutible fundamentación con normas de aceptación convencional concertada.

Al agregarse al grupo social como usuario, con sus ilimitadas cualidades potenciales que abarcan de lo espiritual a lo ecológico del medio en que se desarrolla la acción, interesando

como beneficiarios de los resultados tanto a los aportantes accidentales del financiamiento como a todos los vinculados a las actividades de la comunidad, por su condición de empleados, proveedores o clientes, o simples asistentes en la ocurrencia de los hechos, el incremento de las obligaciones sociales del núcleo humano empieza a ofrecer dificultades para ser calculado y establecer quiénes son gestores del resultado y quiénes receptores de los efectos netos favorables y también los que deben ser liberados de las consecuencias negativas que ello provoca, porque empieza a demostrarse que todos son responsables de su propia acción, en la reunión de su participación, que se lleva a cabo en aras de un objeto que se estima— discutiblemente— económico común, que confunde todos los fines porque a todos comprende como sociales y la resolución del problema que plantea debe hacerse con medios afines a su demostración. La contabilidad informadora de tamaño gestión adquiere un rol extraño, proclive a que sus normas queden a merced del que se arrogue el poder de reglamentarlas y éste lo encuentre definido por estándares que deben responder a lo que corresponda su particular modo de interpretación del problema humano en lugares con aspiraciones y necesidades diferenciadas sobre la equitativa distribución de los recursos que el planeta asigna naturalmente a los que lo habitan.

#### 9. LA TEORIA DE LA UTILIDAD Y DEL EXCEDENTE LIMPIO

Para completar la aceptación de las recomendaciones de Alfonso X —«bebed viejos vinos» y «tened viejos amigos»— se debería destacar que Túa Pereda, en el escrito antes citado, admite que a esas teorías se accede desde posiciones no coincidentes plenamente, que buscan conducir a alguna definición que prepondere como equilibrada y que, en otro artículo de 1990 titulado «Algunas implicancias del paradigma de la utilidad en la disciplina contable» advierte sobre el carácter embrionario del análisis de este tema:

los objetivos previstos para los estados financieros necesariamente han de responder al entorno económico en el que se desenvuelven, peculiar y característico en cada situación coherente y difícilmente repetible. (p.39)

Son todavía más destacables las consideraciones que Mattessich hace en la parte final de *Teoría del excedente limpio y su evolución. Revisión y perspectivas recientes* (2013). Después de señalar que el análisis realizado está referido al eslabón que se observa entre la contabilidad tradicional y la moderna investigación analítica para una contabilidad basada en el valor económico presente, se pregunta:

¿Podría considerarse que la denominación «no sesgada» sugiere que éste es el método verdaderamente superior, mientras que los enfoques denominados «conservadores» son inferiores? Este «nuevo» enfoque ¿permite ir más allá de la tradicional maximización del valor a corto plazo? ¿Permite incorporar problemas ambientales y sociales? ¿O sirve fundamentalmente a objetivos especulativos y de inversión de corto plazo? ¿Es que toda la tendencia del MBAR (market based accounting research) está enfocada hacia la «medición del valor» sin ninguna consideración seria de los extremos de los ciclos de la protección del medio ambiente y otros aspectos ecológicos, así como servir a la rendición de cuentas (stewardship) en el sentido más amplio posible? Los contadores analíticos, ¿están preparados

para abandonar sus técnicas sofisticadas en los casos en que no parecen ser apropiadas? O, al menos, ¿estos académicos están dispuestos a admitir enfoques menos sofisticados, en los casos que se requiera—como técnicas de prueba y error, tan usuales en todas las otras ciencias aplicadas? Estos y otro problema relacionados comienzan a presentarse ante muchos contadores, incluyendo algunos académicos relevantes.

A continuación, Mattessich cita algunas reflexiones hechas en el panel de discusión de un grupo de académicos de prestigio que se realizó en la celebración del 50 aniversario del Salón de la fama de la Contabilidad, que corresponden a los profesores Demski, Ohlson, Mattessich, Zeef y Dopuch. Todas ellas contestes en reconocer lo que hace mi hallazgo del mensaje de salutación que el maestro Bértora hizo a sus amigos al concluir el duro año de 1981:

«1981 ha sido un año muy difícil. Quizás ha tenido la virtud de devolvernos una buena porción de la humildad que habíamos perdido y que nos permite, ahora, percibir que la verdad reside en lo simple. Y que con cosas tan simples como el amor y el trabajo creativo es posible ser feliz... Por la familia y los amigos. Por un 1982 simple. Afectuosamente».

Esos pensamientos analizados con atención y detenimiento para su mejor estudio y comprensión, que destaca Mattessich junto a sus colegas, son los que en el mismo escrito él ha aprobado al manifestar:

...varias herramientas analíticas, estadísticas y de computación que han sido introducidas por primera vez por contadores, han sido exitosamente aplicadas en la práctica. ...Pero es precisamente este limitado rango de éxitos prácticos lo que debería llevar a los contadores analíticos y empíricos—estadísticos a exhibir mayor humildad. ...Creo que fue el premio Nobel Paul Samuelson, pionero él mismo de la economía analítica, quien dijo (y yo parafraseo): Si no puedo explicar los resultados de mi investigación en términos simples a mi esposa, habré fracasado. ...Es en este espíritu (de desmitificación de las presentaciones matemáticas sofisticadas) que está escrito el presente trabajo. ...ni siquiera los métodos más exóticos pueden garantizar que los supuestos subyacentes sean adecuados y suficientes para garantizar resultados realistas. (p.73) Ningún objeto de estudio utilitario u orientado hacia propósitos pragmáticos puede evitar el análisis de juicios de valor y relaciones medios—fines. Precisamente este tipo de análisis es desplazado por los teóricos de la contabilidad positiva ... Sin embargo, puede ser que los estados contables y otros informes (que sirven una variedad de propósitos diferentes) sean temas abiertos al abuso, como consecuencia de esta falta de habilidad de los profesionales y falta de deseo de muchos académicos para tratar este difícil tema. En la medida que uno no vea claramente cuáles son los medios adecuados para lograr determinados fines (en forma eficiente y efectiva), queda abierto el camino a una decepción deliberada. (pp.76–77)

La reflexión con los «viejos amigos»—nuestros maestros—, invita a convocar a la simplicidad sin hacer ostentaciones y a refugiarnos en la etimología para encontrar el origen de las palabras que hacen su definición, para entenderlo todo con poca o ninguna dificultad, porque no está adornado con características especiales, es puro y sirve por sí solo para dar cabida al entendimiento.

Contabilidad deriva de «contable» que proviene del latín *computabilis*, que significa «cualidad de poder contar o calcular»: 1 Sistema adoptado para llevar la cuenta y razón en las oficinas públicas y particulares, 2 Aptitud de las cosas para poder reducir las a cuenta o cálculo.

Cuenta: 1 Acción y efecto de contar 2 Cálculo u operación aritmética, 3 Pliego o papel en que está escrita alguna razón compuesta de varias partidas, que al fin se suman o restan.

Cuento: 1 Narración breve de ficción, 2 Relato, generalmente indiscreto, de un suceso, 3 Relación, de palabra o por escrito, de un suceso falso o de pura invención.

### **A MODO DE CONCLUSION**

Lo expresado sobre las cualidades o circunstancias que se pueden reconocer como distintivas de los estándares aplicables, según estén referidas a lo económico, y se los compare con las que interpretativamente se asignaren en materia socioambiental, conduce a formularse una serie de preguntas que ello sugiere:

1. ¿Se puede concebir la Economía con el entendimiento de que no está solo referida a recursos activos escasos invertidos, con los que se procura satisfacer necesidades fundamentales de vida de los seres humanos?
2. ¿Es aceptable suponer en los seres humanos agrupados en sociedad desarrollan apetitos, puramente espirituales o inmateriales, como impulsos irresistibles de sus necesidades, que se puedan equiparar a los exigidos para subsistir y crecer —básicamente materiales—? ¿Existe algún modo de integrarlos y establecer semejanzas o diferencias cuantificables que permitan reunir, en un todo, estándares económicos con otros que se pueden considerar socioambientales?
3. ¿Hay alguna manera de encontrar justificación y dar idea racional a una contabilidad que, aunque sea parcialmente, permita aceptar que su función a cumplir no está unida al empleo de la moneda con la que posibilita hacer el cómputo de resultados lógicos?
4. ¿Puede darse sentido indiscutible a algún estándar con el que se pretenda reflejar universalmente la aspiración que debiera ser entendida como interesando a cualquier grupo humano en comunidad y fuera arquetipo que permitiera reproducirlo como modelo para su imitación?

El lector, con sus respuestas, podrá dar contestación a estos interrogantes, permitiéndole dilucidarlos.

Se puede deducir de lo antedicho cuáles son los argumentos de la teoría desarrollada en el escrito que, como se aceptó de antemano, podría ser falsa.

Los estándares sociales son considerablemente numerosos porque están influidos por el carácter particular de las comunidades a que se quieren aplicar. Se hallan, además, en permanente modificación potencial por los cambios en las costumbres diferentes de los grupos humanos en que se irán manifestando, y por la diversidad de las modalidades que determinan los atributos peculiares de esos conjuntos de personas de un pueblo, región o nación.

La acción que se puede ejercer sobre lo ambiental tiene igualmente estándares difíciles de establecer como aplicables a sectores vinculados con el territorio de influencia de las empresas, porque los efectos a reconocer suelen tener una procedencia que excede los del lugar en que las entidades económicas, a las que se quiere comprometer, se asientan y desarrollan.

En general, el grado de influencia que se busca dar a estándares socioambientales, presenta las dificultades que impone cualquier grupo de difícil integración que admite calidades diversas de composición y esto rechaza la utilización de sistemas operativos estrictos, impidiendo la valoración cuantificable y la comparación en espacios de tiempo.

Estas características hacen poco menos que ilusoria la demostración de efectos económicos junto a otros sociales y ecológicos en un todo que permita colocarlos en una misma consideración de exposición informativa por la contabilidad.

Los estándares sociales se presentan como expresión cultural comunitaria de amplitud restringida a límites de alguna estrictez relativa que, necesariamente, deben someterse al arbitrio de un intérprete, en busca de destacar algún modo admisible como modelo destacado. Los estándares económicos esperan respuesta de ejecución del proceso que satisface el objeto impuesto a la empresa creada por una persona jurídica —física o ideal—, sobre los que se da noticia con un sistema contable.

#### REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Anthony, R.N. (1969). *La contabilidad en la administración de empresas*. Unión tipográfica editorial hispano americana.

Anthony, R.N. (1979). Contabilización del interés del capital propio, *Administración de empresas*, Vol. VI–A, p. 481 y ss.

Bértora, H.R. (1975). *Teoría de la contabilidad*. Ediciones Macchi.

Cascarini, D.C. (2004). *Teoría y práctica de los sistemas de costos*. La Ley.

Corbetta, P. (2007). *Metodología y técnicas de Investigación social*. McGraw–Hill/Interamericana de España.

De Torres, M. (1959). Prólogo al libro de Schneider E., *Contabilidad industrial*. Aguilar SA de ediciones.

D’Onofrio, P. (2009). Las teorías de la Contabilidad social y su relación con la responsabilidad social empresaria. *XVº Congreso Internacional de la Academia Europea de Dirección y Economía de la Empresa* (pp. 27–49), Buenos Aires, Argentina.

Fowler Newton, E. (1991). *Cuestiones contables fundamentales*. Ediciones Macchi.

Fowler Newton, Enrique (2003): *Contabilidad Básica*. La Ley, Buenos Aires.

García Duque, C.E. (2009). ¿Qué significa hacer «pensamiento» contable? Elementos para comprensión de algunos problemas teóricos involucrados en tal actividad, *Lumina 10*, pp. 98–114.

Gil Fabra, J.M. (2018a) *Contabilidad Social. Desarrollo equitativo y Universidad crítica: Interrelaciones y disidencias*. *En Contexto 6/8*, enero–junio, pp. 1–13.

Gil Fabra, J.M. (2018b). Elogio de la Contabilidad (crítica), *Teuken Bidilay*, Vol 9 N° 12, pp. 23–54.

Mattessich, R. (2002). *Contabilidad y Métodos Analíticos. Medición del Ingreso en la Riqueza, en la Microeconomía y en la Macroeconomía*. La Ley SA.

Mattessich, R. (2013). *Teoría del excedente limpio y su evolución. Revisión y perspectivas recientes*, Faculty of Commerce and Business Administration, University of British Columbia, Vancouver, BC, pp. 49–79.

Montuschi, L. (2003). Ética, Economía y Negocios. Consideraciones respecto a la responsabilidad social de las empresas. *Serie de documentos de trabajo de la Universidad CEMA* (pp. 1–31), Buenos Aires, Argentina.

Osorio, O.M. (1986). *La capacidad de producción y los costos*. Ediciones Macchi.

Powelson, J.P. (1958). *Contabilidad económica*. Fondo de Cultura Económica.

SCHNEIDER, E.: Teoría económica, 3 vols. (1958-59). Introducción de Manuel de Torres. Traducción por Juan Eugenio Morera Altisent (tomo 1), Carlos Marich (tomo 2) y Luis A. Martín Merino (tomo 3).

Tua Pereda, J. (1990). Algunas implicancias del paradigma de la utilidad en la disciplina contable, *Contaduría Universidad de Antioquía* 16, pp. 17–48.

Tua Pereda, J. (1995). Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones, *Recopilación de artículos del autor*. Centro interamericano jurídico financiero Medellín, pp. 121–188.