

Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas

*Sección de Investigaciones Contables
“Profesor Juan Alberto Arévalo”*

*Contabilidad y Auditoría
Investigaciones en Teoría Contable*

Director: Dr. Mario Biondi

Número 36 Año 18 – diciembre 2012

Revista acreditada por CONICET (Res. 1071/07 en el núcleo
Básico de Revistas Científicas Argentinas)



*La Serie impresa de documentos **Contabilidad y Auditoría** Investigaciones en Teoría Contable de la Sección de Investigaciones Contables, es una publicación semestral indexada en catálogo Latindex (Sistema Regional de Información en Línea para Revistas Científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal).*

Los documentos se publican desde diciembre de 1995 y contienen:

- Resultado de Investigaciones realizadas por miembros de la Sección.*
- Presentaciones de actividades académicas.*
- Traducciones de artículos publicados en revistas especializadas.*

Contabilidad y Auditoría

Investigaciones en Teoría Contable

sic@econ.uba.ar

http://www.econ.uba.ar/www/servicios/Biblioteca/revista_cya/index.htm

Mario Biondi

Selección, articulación e integración de la información necesaria para la preparación de un proyecto de investigación contable con metodología científica. Parte II. 15-44

Juan Carlos Viegas; Héctor Julio Grisolia

La formación ética del profesional en ciencias económicas en el grado y el postgrado. Parte I. 45-82

Carlos Luis García Casella

Una Propuesta acerca de la aceptación de las Teorías Contables 83-08

Christian Kuster

Producción conjunta y análisis marginal: Estado del arte en relación al tema. Parte I. 109-136

Inés Mercedes García Fronti

Argentina 2012: Situación actual de la legislación sobre responsabilidad social empresaria. 137-148

María Marta Panario Centeno; María Angélica Farfan Lievano

La Contabilidad ¿Ciencia o Tecnología Social? Debates Inconclusos 149-186

Índice por Autor de la publicación Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable del N° 1 al 36 y Números Extraordinarios. 187-208

Contabilidad y Auditoría
Investigaciones en Teoría Contable

**Publicación de la
Sección de Investigaciones Contables
“Profesor Juan Alberto Arévalo”**

Consejo de Redacción

Dirección

Dr. Profesor Mario Biondi

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires

Coordinación Técnica

Profesora Paula Alejandra D’Onofrio

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires

Diseño, Diagramación y Armado

Coordinación Administrativa

Sra. Beatriz N. Suárez

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires

Logística y distribución

Sra. Rosana Giusti

Administrativa

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires

Esta revista publicó su primer número en diciembre de 1995, en el Instituto de Investigaciones Contables; por resolución CD N° 1293 de fecha 13/03/2007, pasó a integrar el Instituto de Administración, Contabilidad y Métodos Cuantitativos aplicados a la Gestión, como Sección de Investigaciones Contables.

**Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas**

Autoridades de la Facultad vinculadas con los Institutos de Investigación

Decano Profesor Alberto Edgardo Barbieri

**Secretario de Investigación y Doctorado
Profesor Eduardo Rubén Scarano**

**Subsecretaria de Investigación y Doctorado en Contabilidad
Dra. Elsa Beatriz Suarez Kimura**

**Directora del Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y
Métodos Cuantitativos para la Gestión
Dra. María Teresa Casparri**

**Director de la Sección de Investigaciones Contables
Dr. Mario Biondi**

**Subdirector de la Sección de Investigaciones Contables
Mg. Juan Carlos Viegas**

**Director del Centro de Modelos Contables
Dr. Carlos Luís García Casella**

**Subdirectora del Centro de Modelos Contables
Dra. Elsa Beatriz Suarez Kimura**

**Secretaria Técnica del Centro de Modelos Contables
Profesora Paula Alejandra D'Onofrio**

**Directora del Centro de Investigación en Auditoría y Responsabilidad Social
Dra. María del Carmen Rodríguez de Ramírez**

**Subdirector del Centro de Investigación en Auditoría y Responsabilidad Social
Dr. Miguel Marcelo Canetti**

**Director del Centro de Investigación en Contabilidad Patrimonial y Ambiental
Dr. Ricardo J. M. Pahlen Acuña**

**Subdirectora del Centro de Investigación en Contabilidad Patrimonial y
Ambiental
Mg. Ana María Campo**

**Directora del Centro de Investigación en Contabilidad Social
Dra. Luisa Fronti**

**Subdirectora del Centro de Investigación en Contabilidad Social
Dra. Inés García Fronti**

Comité Editorial

| | |
|--|--|
| Profesor Mario Biondi | Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Argentina. |
| Profesora Carmen Fernández Cuesta | Universidad de León. España. |
| Profesora Luisa Fronti de García | Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Argentina. |
| Profesor Norberto García | Universidad Nacional de Córdoba. Facultad de Ciencias Económicas. Argentina |
| Profesor Jorge Manuel Gil | Universidad de la Patagonia. Argentina. |

Comisión Arbitral

| | |
|--|---|
| Profesor John Cardona Arteaga | Universidad de Antioquía Facultad de Ciencias Económicas. Colombia. |
| Profesor Antonio Castilla | Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. Facultad de Ciencias Económicas & Administrativas. Chile. |
| Profesora Carmen Fernández Cuesta | Universidad de León. España. |
| Profesora Luisa Fronti de García | Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Argentina. |
| Profesor Norberto García | Universidad Nacional de Córdoba Facultad de Ciencias Económicas. Argentina. |
| Profesor Jorge Manuel Gil | Universidad de la Patagonía. Argentina. |
| Profesor Carlos Manuel Giménez | Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Argentina. |
| Profesor Jorge Tua Pereda | Universidad Autónoma de Madrid. España. |

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 24 de noviembre de 2010

Dr. Mario Biondi
Editor de la revista
Contabilidad y auditoría (Buenos Aires)

Estimado Editor:

Me es grato dirigirme a usted para informarle que el Comité Científico Asesor del CONICET ha decidido confirmar la permanencia de la revista Contabilidad y auditoría (Buenos Aires) ISSN 1515-2340 e ISSN 1852-446X (en línea), que usted dirige, en el Núcleo Básico de Revistas Científicas Argentinas.

Esta acreditación será válida para el periodo agosto 2010-julio 2013. Cumplido el mismo, la revista deberá presentarse a una nueva evaluación, a fin de revalidar su pertenencia a este núcleo. Se adjunta a esta nota, el dictamen elaborado por el Comité y también la evaluación editorial de la publicación. Si su revista ha recibido observaciones, solicitamos a Ud. tomarlas en cuenta para futuras presentaciones dado que serán incluidas en su expediente y estarán disponibles para la consulta del Comité que realizará la evaluación en 2013.

La incorporación de la revista al Núcleo Básico constituye una garantía de la excelencia de la publicación y permite acceder sin otra evaluación al Portal SciELO Argentina. Si su revista no participa aún en esta biblioteca electrónica de acceso abierto, le solicito que se comunique con nosotros al correo electrónico secretaria@caicyt.gov.ar a fin de concertar una fecha para la realización del curso de la Metodología SciELO en el CAICYT que le permitirá la conversión de los archivos electrónicos a formato compatible con este Portal.

El Núcleo Básico estaba integrado por 132 revistas científicas de excelencia cuyos títulos puede consultar en el listado completo de las publicaciones que lo integran que está disponible en el sitio del CAICYT: <http://www.caicyt.gov.ar>.

Permítame hacerle llegar mi felicitación y el deseo de que este mecanismo contribuya a mejorar día a día la calidad de las publicaciones científicas argentinas.

Saludos cordiales,



MSc. Jorge L. Atrio
Director
CAICYT - CONICET



**Criterio de Evaluación de Calidad Editorial del
Sistema Latindex**

Actualización de criterios a julio 2010

Contabilidad y Auditoría
Investigaciones en Teoría Contable

(Buenos Aires)
ISSN 1515-2340 e ISSN 1852-446X

Resultado de la Evaluación

Puntaje obtenido 2005: **26** (Versión impresa: mínimo 25 – máximo 33)

Puntaje obtenido 2010: **29** (Versión impresa: mínimo 25 – máximo 33)

Nivel 1

Sección de Investigaciones Contables

**SELECCIÓN, ARTICULACIÓN E INTEGRACIÓN DE LA
INFORMACIÓN NECESARIA PARA LA PREPARACIÓN DE UN
PROYECTO DE INVESTIGACIÓN CONTABLE CON METODOLOGÍA
CIENTÍFICA. PARTE II**

MARIO BIONDI

Dr. MARIO BIONDI

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

Publicación presentada el 06/03/2012 - Aprobada el 30/05/2012

**SELECCIÓN, ARTICULACIÓN E INTEGRACIÓN DE LA INFORMACIÓN
NECESARIA PARA LA PREPARACIÓN DE UN PROYECTO DE
INVESTIGACIÓN CONTABLE CON METODOLOGÍA CIENTÍFICA.
PARTE II**

SUMARIO

Palabras Clave

Key Words

Resumen

Abstract

0. Introducción

1. Elementos a considerar para la preparación de las bases del proyecto de investigación que se pretende acreditar.

1.1 Naturaleza y objetivos de la investigación. Investigación teórica e investigación empírica.

1.2 Investigación del tema y consecuente paradigma rector de la investigación. Las tesis propuestas.

1.3 Hipótesis desarrolladas partiendo del paradigma.

1.4 Cálculo del plazo de duración del proyecto. Cálculo de horas semanales de dedicación.

1.5 Áreas del conocimiento involucradas en el tema investigar. Magnitudes relativas de cada una.

1.6 Ámbito físico a utilizar en la investigación. Elementos materiales

1.7 Presupuesto económico.

2. Procedimientos de investigación a utilizar en base al paradigma rector de la investigación

2.1 Método hipotético deductivo.

2.2 Método inductivo

2.3 Contrastaciones parciales y final.

- 2.4 Instrumentación de las deliberaciones, acuerdos o disidencias.
- 2.5 Publicaciones previstas
- 3. Selección de investigadores
 - 3.1 Afinidad con el paradigma.
 - 3.2 Compromiso con la investigación
 - 3.3 Distribución y pre asignación de funciones
- 4. Selección de bibliografía básica, inicial
 - 4.1 Investigaciones ya realizadas afines al tema a investigar (exitosas o fracasadas)
 - 4.2 Opiniones de autores vinculados con el tema a investigar. Exteriorización
 - 4.3 Medios de consulta
- 5. Generalidades sobre las actividades a cumplir para el desarrollo de la investigación
 - 5.1 Enumeración y conceptualización
 - 5.2 Correlatividad. Camino crítico. Cronograma de actividades.
 - 5.3 Intercalación de contrastaciones
 - 5.4 Medios de contrastación
 - Encuestas
 - Entrevistas
 - Encuentros académicos. Jornadas
 - Comentaristas documentales
 - Otras formas de contrastación
- 6. Informaciones sobre la investigación
 - 6.1 Publicaciones individuales generadas por la investigación
 - 6.2 Documentación sobre la evolución de la investigación
 - 6.3 Informes de avances. Indicación de las principales dificultades presentadas en el periodo.
 - 6.4 Informe final. Difusión. Transferencia de derechos

PALABRAS CLAVES

**METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN CONTABLE –
MÉTODO HIPOTÉTICO DEDUCTIVO –
MÉTODO INDUCTIVO – MÉTODOS DE CONTRASTACIÓN –
ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN –
CRONOGRAMA – ENCUESTAS – ENTREVISTAS – PARADIGMA .**

KEY WORDS

**ACCOUNTING RESEARCH METHODOLOGY –
HYPOTHETICAL DEDUCTIVE METHOD -
INDUCTIVE METHOD - CONTRASTING METHODS –
RESEARCH ACTIVITIES TIMELINE POLLS - INTERVIEWS - PARADIGM.**

RESUMEN

El presente trabajo pretende ser una guía para la preparación de proyectos de investigación en contabilidad con metodología científica.

Señala los pasos que deben seguirse para lograr un proyecto que pueda ser viable. Se mencionan el paradigma que agrupa a los investigadores, la formulación de las hipótesis de trabajo que se pretende demostrar, las actividades a cumplir y el cronograma consiguiente. También se analiza la participación de los investigadores.

Se sugiere las modalidades de contrastación, tanto de los informes de avances como el informe final.

Incursionando en otros temas de metodología de la investigación se realizan comentarios sobre el método hipotético deductivo y sobre el método inductivo y también sobre la difusión de las publicaciones, financiación de los proyectos, etc.

ABSTRACT

This paper is intended as a guide for the preparation of accounting research projects with scientific methodology.

Notes the steps for a project that may be viable. Mentioned the paradigm that brings together researchers, the formulation of working hypothesis is to show the activities to meet and schedule accordingly. We also discuss the participation of researchers.

We suggest contrasting patterns of both progress reports and final report.

Inroads into other areas of research methodology are made comments about the hypothetical deductive and inductive method and also on the distribution of publications, project financing, etc.

PARTE II

La Primera Parte de este trabajo fue publicada en el Número 35, año 18, del mes de junio de 2012 de la presente Revista y en el se trataron los siguientes temas:

- Introducción
- Elementos a considerar para la preparación de las bases del proyecto de investigación que se pretende acreditar, tales como:
 - 1) Naturaleza y objetivos de la investigación, sea teórica o empírica.
 - 2) Paradigma Investigación. Tesis que de él dirivan
 - 3) Hipótesis desarrolladas partiendo del paradigma.
 - 4) Estimación del plazo de duración del proyecto. Horas semanales de dedicación.
 - 5) Áreas del conocimiento involucradas en el tema investigar. Magnitudes relativas de cada una.
 - 6) Ámbito físico y elementos materiales a utilizar
 - 7) Presupuesto económico.
 - 8) Procedimiento de investigación denominado hipotético deductivo y parte del denominado método inductivo

La Segunda Parte del trabajo se expone a continuación y se reitera la información bibliográfica.

2.3 Contrastaciones parciales y final.

Como toda actividad que se desarrolla en varios años, es necesario prever contrastaciones parciales para ratificar o modificar el rumbo establecido originalmente. Aún cuando el proyecto previera una duración de dos años, antes de confeccionar el informe de avance del primero será conveniente revisar la coherencia de las actividades cumplidas y esa es una forma de contrastación. Los medios son muy

variados y serán analizados en la parte 5 de este trabajo, dentro de las "actividades a cumplir".

La necesidad de esa tarea está justificada, teniendo en cuenta que los intercambios de opiniones pueden llevar a caminos diferentes a los previstos originalmente e, inclusive, a revisar si se encuentra afectado el núcleo del paradigma y con ello indicar el comienzo del reconocimiento del fracaso de la investigación.

Las contrastaciones previas al informe final son imprescindibles también, debiendo tenerse presente que en las ciencias sociales no existen los laboratorios de las ciencias naturales, que son reemplazados por los medios formales, generalmente empíricos, que nos permitirán llevar la tranquilidad que la "aproximación a la verdad lograda" (Popper) está respaldada por opiniones independientes, no comprometidas con el proyecto.

No cometamos errores de soberbia e infalibilidad y no resolvamos los problemas alegando que cuatro votos favorables son más que tres opuestos y que nuestra verdad prevalece sobre otras opiniones que, por lo menos, deben ser tenidas en cuenta. No hay que tener temor al fracaso, pero lo imperdonable sería hacer prevalecer una hipótesis, quizás no suficientemente investigada, mirando para otro lado sin reconocer la necesidad de prolongar la investigación o, simplemente, la posibilidad que si el tema lo amerita, otro grupo tome la posta previendo, quizás, un paradigma distinto.

2.4 Instrumentación de las deliberaciones, acuerdos o disidencias.

No obstante la existencia del paradigma integrador del conjunto de investigadores, cada reunión plenaria debe documentarse en actas que incluyan las corrientes de opinión expresadas. Cada posición que se adopte debe estar fundamentada, sobre todo en el caso de disidencias con la mayoría.

No obstante que cada reunión debe serlo a "agenda abierta" es necesario prever los temas mínimos a tratar conforme con las actividades previstas en el cronograma y circularlos con anterioridad. En el supuesto de haberse obtenido nueva bibliografía sobre los temas de discusión debe ser distribuida junto con la convocatoria.

2.5 Publicaciones previstas

La exteriorización de lo que se investiga se plasma mediante publicaciones que, informatizadas, puedan facilitar su rápida difusión. No obstante es recomendable que en los anales de la investigación se archiven en papel a modo de respaldo para consultas futuras.

Anualmente, junto con los informes de avance o el final debe concretarse esas publicaciones, que deben ser definidas adecuadamente, incluyendo la posibilidad de consultas u opiniones divergentes, constituyéndose en una modalidad muy especial y limitada de contrastación.

En algunas oportunidades es conveniente revisar lo que se ha escrito, tarea obviamente a cargo de quien lo hizo, en razón de posibles cambios de orientación del pensamiento del autor, generadas por profundizaciones en lecturas, nueva bibliografía o por auto convicción. Esas publicaciones deben ser convenientemente editadas para lograr uniformidad y armonización expresiva. Caso contrario el lector podrá observar aparentes contradicciones, justificadas por hechos ocurridos.

No existe derecho de autor para quién realiza las publicaciones, que eventualmente, podría corresponder al organismo que acreditó el proyecto. No obstante podrá percibirse reintegro de gastos directos de impresión y similares.

3. SELECCIÓN DE INVESTIGADORES

Una tarea que parece sencilla pero que, en realidad no lo es, se refiere a la selección de los investigadores que acompañaran al director del proyecto en las tareas pertinentes.

Esa selección puede tener varias motivaciones, a saber:

Una forma de proponer la selección es fijando su número y luego cubrirlo con personas afines al director. No es lo mismo afinidad con el director que la afinidad con el proyecto que estará identificado con el núcleo del paradigma, según se ha visto precedentemente.

Es importante señalar que muchas veces se analiza la categorización de los postulantes logrados ante organismos del primer nivel. Las categorizaciones no siempre son equivalentes y por eso es conveniente indicar que entidad otorgo la categorización.

Esas discrepancias no deberían existir pero esa es la realidad.

3.1 Afinidad con el paradigma

Permitamos insistir sobre este tema dado que es crucial, para evitar dificultades futuras. Ya hemos dicho que es el paradigma y las partes que lo componen. Ese agrupamiento, frente a la realidad de la organización del grupo, es esencial, lo cual generará una serie de reuniones previas aclaratorias, salvo que el proyecto nuevo se encuentre en la misma línea de otro precedente, lo cual podrá solucionar dudas salvo este importante tema.

Reunir una cantidad de investigadores que podrá oscilar un número entre seis a diez puede ser una tarea muy complicada, aun teniendo en cuenta que los investigadores se clasifican entre "formados" o "en formación", diferenciación que no siempre es muy clara recurriéndose

a veces, a la participación en otros proyectos y también su categoría en la docencia.

En el caso de la Universidad de Buenos Aires y, concretamente, en la Facultad de Ciencias Económicas, el principal problema es que no está vigente la carrera de investigador, con lo cual para poder actuar como tal, el medio que se utiliza es el conocimiento personal y también la afinidad emergente.

Por todas estas razones el elemento válido -a veces no suficiente- es la afinidad con el paradigma, lo cual implica el conocimiento del tema y el interés por participar.

La experiencia indica que suele resultar eficiente esta modalidad operativa pero insistimos en la difusión y adhesión al núcleo del paradigma.

3.2 Compromiso con la investigación

Significa que los adherentes asumen un compromiso de determinada cantidad de horas de actividad que, generalmente, se miden por semana. Eso no significa una dedicación imperativa pero, la tarea a cumplir deberá cubrir el promedio razonablemente establecido.

No debe existir la prestación de nombres, y nuestra experiencia nos indica que los investigadores involucrados participan efectivamente de las tareas a cumplir.

3.3 Distribución y pre asignación de funciones

La mejor manera de mantener una actividad ordenada y equitativa consiste en asignar las primeras funciones a cada uno de los integrantes o bien una distribución por preferencias, posibilidades, afinidad con los temas, etc, sean tareas individuales o grupales.

Es conveniente tener en cuenta los plazos que surgen del cronograma respectivo para pedir rendición de cuentas. En el supuesto

que alguna tarea no fuera suficientemente cubierta, se debe re asignarla según la circunstancias.

Esta distribución de funciones solo conviene prepararla para los primeros meses de actividad y así sucesivamente en el futuro. Es un error no pedir rendición de cuentas dado que ello puede acarrear, además de demoras un tratamiento no equitativo entre los participantes.

4. SELECCIÓN DE BIBLIOGRAFÍA BÁSICA, INICIAL

El punto de partida de todo proyecto de investigación con metodología científica es conocer el estado actual del conocimiento sobre el tema.

Esto es importante porque ignorar ese aspecto puede llevarnos a indagar sobre aspectos que ya han sido analizados, cualquiera que hubiese sido su resultado. Puede ocurrir que el grupo actual de investigadores no concuerde con lo concluido hasta ese momento pero ello no significa no tenerlo en cuenta, como un aporte más a los diferentes enfoques a considerar.

4.1 Investigaciones ya realizadas afines al tema a investigar (exitosas o fracasadas)

Suele decirse que "nada es nuevo bajo el sol" queriéndose significar con ello que nuestro camino a recorrer, alguna vez puede haber sido transitado por otros investigadores con suerte variada. Insistimos en lo ya expresado en el sentido de analizar las conclusiones finales sean positivas o que expresen el fracaso de la investigación.

Nuestro proyecto puede intentar profundizarlo, rebatirlo o aclarar algunos aspectos que no concuerdan totalmente con nuestro paradigma

todo lo cual debe ser expresado al preparar el proyecto en la parte de relativa de lo conocido hasta ahora.

4.2 Opiniones de autores vinculados con el tema a investigar. Exteriorización

Este estudio previo es muy importante y es habitual respaldar nuestras opiniones previas con la de autores que estén en la misma línea de pensamiento, aun cuando se disienta en determinados detalles. Esa lectura debe ser exteriorizada por escrito, redactándose resúmenes de no más de una página que serán agregados a los anales de la investigación.

Esa práctica nos ha dado un muy buen resultado y permite armonizar opiniones de diferentes autores. Ese resumen no puede ser reemplazado con la transcripción del índice del texto, dado que se puede perder profundidad y coherencia en el aporte de ese autor. Generalmente la búsqueda bibliográfica, en la que hemos denominado teoría contable doctrinaria, es trabajosa y debe ser profundizada inmediatamente de iniciada la investigación. Generalmente esa actividad figura entre las primeras del cronograma.

4.3 Medios de consulta

La informatización del universo de los libros ha permitido una fácil y rápida difusión de sus contenidos, al margen de la "piratería" organizada que no busca la mejor difusión de las obras si no su explotación en beneficio propio, en detrimento de los autores que soportan esas mafias organizadas.

No obstante ello, el uso de redes de "internet" permite el más rápido acceso a la información requerida, lo cual significa un avance notable en la obtención de bibliografía. A pesar de los progresos producidos todavía queda una parte importante en la tarea de informatización, sobre todo en artículos de autores que se publican en revistas científicas, algunos no muy recientes y por ello todavía fuera de las redes.

Hay que tener presente la importancia de las "palabras claves" que preceden a los artículos científicos, las cuáles permiten la ubicación del trabajo para ser leído y analizado adecuadamente. Esas "palabras claves" deben reunir algunas características, tales como:

- Utilizar expresiones con pocas palabras en cada uno de esos términos claves.
- Separar el contenido básico del tema, de lo que puede ser complementario.
- Emplear terminología adecuada al uso común.
- No tener temor en utilizar terminología en idioma extranjero cuando es muy difundida.
- El empleo de sinónimos es un muy buen recurso.

Esas palabras claves permiten, al ser indexadas, enterarse de la existencia de ese trabajo que puede ser un buen aporte para la investigación.

Además de la consulta por "internet" (biblioteca virtual) se recurre a las bibliotecas clásicas, que aporten el conocimiento existente y complementan a las consultas virtuales.

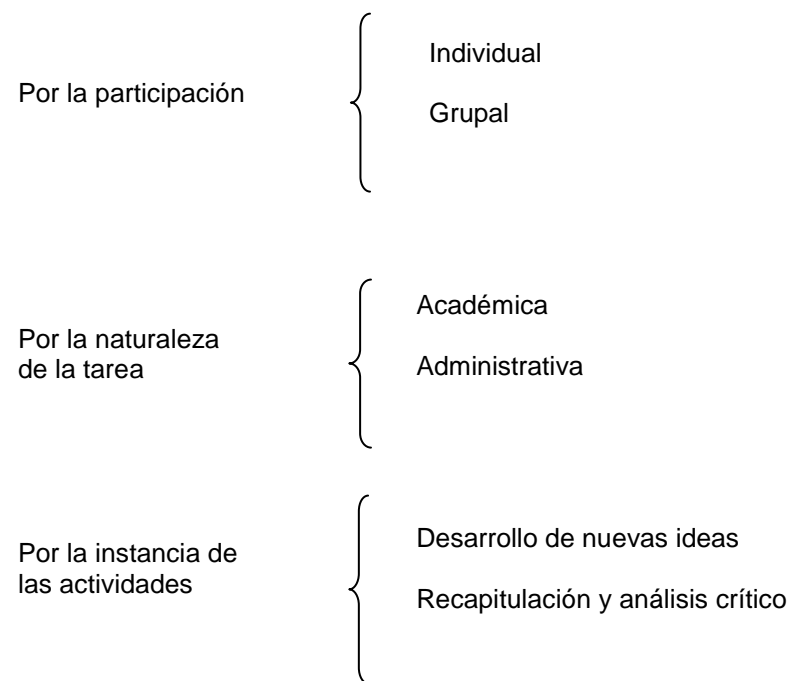
5. GENERALIDADES SOBRE LAS ACTIVIDADES A CUMPLIR PARA EL DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN

Lo que expondremos en este capítulo del trabajo tiene por objeto tratar temas formales de la investigación que tienen mucha importancia para controlar adecuadamente su desarrollo. No obstante algunos de ellos darán oportunidad para ampliar exposiciones anteriores.

5.1 Enumeración y conceptualización

En general se conoce como “actividades” de la investigación las diferentes tareas que deben cumplir los investigadores con referencia al compromiso asumido con el director del proyecto de colaborar para lograr los objetivos propuestos.

Las actividades pueden clasificarse, en general de la siguiente forma:



La consideración de esas actividades son de por si explícitas y por ello no las desarrollamos analíticamente y los momentos de cumplimiento de las mismas surgirán del respectivo cronograma.

5.2 Correlatividad. Camino crítico. Cronograma de actividades.

El director del proyecto es quién propone las diferentes actividades a cumplir en el lapso comprendido en todo el proyecto.

La metodología encarada y su experiencia son importantes guías para ello. Por supuesto debe tenerse en cuenta el tiempo disponible.

El inicio y el objetivo que se pretende lograr son fuentes de inspiración y, generalmente se deben prever alrededor de diez o más actividades, que serán sucesivas y correlativas. Hay que tener cuidado en no caer en un "camino crítico" o sea una actividad sin resolverse y que paraliza el normal desarrollo de las siguientes. Para dar un ejemplo simple, podríamos mencionar una actividad consistente en una encuesta, que deberá corroborar o no una situación teórica prevista para permitir otras actividades consecuentes. Al no haberse logrado conclusiones, se deberá posponer la fecha de inicio de la próxima tarea y generará atrasos futuros o trabajar sobre más de una alternativa, lo cuál no es aconsejable, dado que podría debilitar la convicción del grupo.

Lo expuesto indica que el ordenamientos de las actividades por fecha, denominado "cronograma de actividades", puede sufrir cambios en el futuro, lo cuál es común que ocurra, sin perder de vista que el plazo esta acotado desde el origen y solo puedan preverse corrimiento de fechas.

Si el atraso fuera muy significativo deberá analizarse seriamente si la investigación no deberá calificarse de fracasada y presentar, luego otro proyecto.

No por el hecho del fracaso que, como en todo intento de investigación es factible que ocurra, sino por una falla metodológica, que puede tener varias aristas, la situación no será muy cómoda para el director del proyecto.

Dejando de lado estas reflexiones, que sólo deben servir como advertencia y no como desaliento, a modo de ejemplo, transcribiremos las actividades previstas y el cronograma original para un proyecto de investigación en curso, en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, denominado:

“Teoría contable doctrinaria. Las escuelas del pensamiento contable y sus aportes a la teoría contable normativa. Las corrientes de opinión contable.”

Las actividades allí previstas son:

1) Profundización búsqueda bibliográfica (6 meses).

La búsqueda bibliográfica debe culminar no solo con la identificación de la obtenida sino también con la confección de un resumen sobre el contenido de cada trabajo (libro, artículo, etc.).

El material será identificado como (L), artículo (A), norma (N) y cumplir con los demás requerimientos existentes para la revista Contabilidad y Auditoría de la Facultad de Ciencias Económicas de la U.B.A.

La tarea será:

- a) Bibliografía vinculada con las escuelas de pensamiento contable (europea- continental, con sus numerosas derivaciones y anglosajona con la culminación del informe de la American Accounting Association).
- b) Bibliografía vinculada con el tema de autores nacionales y extranjeros.
- c) Bibliografía vinculada con el tema. Énfasis en los trabajos de Mario Biondi sobre la dualidad de la teoría contable básica y las llamadas “corrientes de opinión”.

2) Ordenamiento de la bibliografía obtenida (3 meses).

- a) Ordenamiento cronológico de todo el material obtenido.

- b) Por los temas explícitos e implícitos vinculados en las hipótesis propuestas.
- 3) La escuela Europea – Continental de Teoría Contable (5 meses).**
 - a) Los autores italianos. Principales representantes. Análisis epistemológico de la teoría contable.
 - b) Otros autores europeos. Análisis epistemológico de la teoría contable.
- 4) Preparación del informe de avance (2 meses).**
- 5) La escuela Anglo- Sajona de Teoría Contable (5 meses).**
 - a) Principales autores. Análisis epistemológico de la teoría contable.
 - b) El informe de la American Accounting Association y sus implicancias.
 - c) Autores post informe de la American Accounting Association.
- 6) Biondi y sus corrientes de opinión sobre la teoría contable doctrinaria (5 meses).**
 - a) Corrientes ortodoxas.
 - b) Corrientes renovadoras.
 - c) Corrientes de otros autores sobre el tema.
- 7) Preparación borrador de informe final (3 meses).**
- 8) Contrastaciones del borrador de informe final (5 meses).**
- 9) Redacción informe final (2 meses).**

Esas actividades generaron el siguiente cronograma.

| Actividad | Meses Año 2011 | | | | | | | | | | | |
|---|----------------|---|---|---|---|---|---|---|---|----|----|----|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| 1- Profundización búsqueda bibliográfica. | | | | | | | X | X | X | X | X | X |

| Actividad | Meses Año 2012 | | | | | | | | | | | |
|---|----------------|---|---|---|---|---|---|---|---|----|----|----|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| 2- Ordenamiento de la bibliografía obtenida. | X | X | X | | | | | | | | | |
| 3- La escuela Europea - Continental de Teoría Contable. | | | | X | X | X | X | X | | | | |
| 4- Preparación del informe de avance. | | | | | | | | | X | X | | |
| 5- La escuela Anglo - Sajona de Teoría Contable. | | | | | | | | | | | X | X |

| Actividad | Meses Año 2013 | | | | | | | | | | | |
|---|----------------|---|---|---|---|---|---|---|---|----|----|----|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| 5- La escuela Anglo - Sajona de Teoría Contable. | X | X | X | | | | | | | | | |
| 6- Biondi y sus corrientes de opinión sobre la teoría contable doctrinaria. | | | | X | X | X | X | X | | | | |
| 7- Preparación borrador de informe final. | | | | | | | | | X | X | X | |
| 8- Contrastaciones del borrador de informe final. | | | | | | | | | | | | X |

| Actividad | Meses Año 2014 | | | | | | | | | | | |
|---|----------------|---|---|---|---|---|---|---|---|----|----|----|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| 8- Contrastaciones del borrador de informe final. | X | X | X | X | | | | | | | | |
| 9- Redacción informe final. | | | | | X | X | | | | | | |

A medida que pase el tiempo podremos comprobar si el desarrollo metodológico previsto ha sido correcto o surgirán cambios que deberán implementarse para evitar problemas mayores. En algún próximo trabajo a publicar podremos informar sobre lo ocurrido.

5.3 Intercalación de contrastaciones

Sin que constituya una obsesión, las actividades a cumplir deben prever una serie de contrastaciones parciales para asegurar el camino recorrido hasta entonces. Contrastar significa realizar con comprobaciones empíricas lo razonable de ciertas afirmaciones. Pretendemos –por ejemplo- analizar el contenido de la siguiente afirmación: “Para que un resultado pueda ser calificado de “financiero” debe conformar los siguientes conceptos:

- a) Debe existir un monto determinante (capital),
- b) Debe mediar un plazo de tiempo identificable y
- c) Debe ponderarse una magnitud económica, denominada tasa de interés o razón, susceptible que el capital lo acumule o no.

¿En qué consistiría, en este caso, la contrastación?; básicamente en requerir la opinión de expertos independientes, quiénes deberá fundamentarlas.

5.4 Medios de contrastación

Son varias las maneras de realizar esa contrastación:

- Encuestas
- Entrevistas
- Encuentros académicos
- Comentaristas documentales
- Otras

Analizaremos cada una de ellas:

Encuestas

Es el medio más utilizado y tiene ventajas y también inconvenientes.

Entre las ventajas se destaca la uniformidad. A cada persona encuestada se le formulan las mismas preguntas, lo que permite una fácil compaginación. También permite una mejor amplitud, lo cual depende del universo seleccionado o sea quiénes serán consultados. Se acota la diversidad de preguntas, que también contribuye a la compaginación. Los inconvenientes de este medio podrían ser: la posibilidad de pretender inducir las conclusiones, a través del ordenamiento y clase de preguntas; selección arbitraria del universo, no incluyendo a todos quiénes fueran útiles para opinar sobre el tema. También pueden constituir limitaciones a la eficiencia de este medio de contrastación: asignar un plazo muy reducido para responder a la encuesta y fijar pautas evaluatorias de las respuestas en forma arbitraria, no armoniosa o no consensuada previamente o no valoradas todas las respuestas de cada participante con igual criterio.

Las encuestas son un medio muy útil y orientador y debe seguir siendo utilizado con criterio ético y respetuoso de las conclusiones. Según sea la importancia del tema a consultar, puede solicitarse el apoyo de sociólogos especialistas sobre todo para la elección del universo, redacción de las preguntas y emisión de las conclusiones.

Entrevistas

Las entrevistas, en realidad, son complemento de las encuestas. Se suelen utilizar con universos pequeños y en circunstancias muy especiales.

El entrevistador debe actuar con objetividad, la encuesta debe haber sido recibida con anterioridad y lo que se espera de ese acto es

llevarse las respuestas redactadas sin interpretación del gestor. Es habitual que el entrevistado desee complementar la encuesta con comentarios separados, lo cuál es muy positivo para la evolución de la tarea.

La evaluación de las respuestas debe seguir patrones parecidos a las "encuestas" sin perjuicio de considerar los comentarios especiales en la debida oportunidad.

Las entrevistas, generalmente, se organizan para universos no superiores a los 20 individuos.

Encuentros académicos. Jornadas

Es un medio de contrastación no muy utilizado porque requiere de una adecuada organización. Éxito depende mucho de la habilidad del coordinador del acto. Los participantes del encuentro (expositores) no deberían superar la cantidad de cinco personas.

Por lo general no debe insumir más de dos horas y media o hasta tres horas, salvo que se utilice un período mayor que podrá calificarse de "jornada" pero en este caso el propósito difiere y suele utilizarse principalmente en contrastaciones de informes finales de las investigaciones.

Los expositores deben entregar un resumen de su breve conferencia (no más de treinta minutos).

Si bien el coordinador realiza una evaluación del acto, al clausurarlo, no está habilitado para sacar conclusiones.

A posteriori y con intervención del equipo de investigadores, se redactará un resumen del acto, que será meramente descriptivo de las opiniones de los participantes, a los que se les enviará una copia, requiriéndoseles los comentarios sobre ese documento.

Comentaristas documentales

Hemos utilizado esa forma de contrastación en informes finales de las investigaciones.

Suele comprometerse a cuatro o cinco especialistas, solicitándoles su opinión escrita sobre el proyecto que se les puede hacer llegar.

Esta actividad de contrastación suele tener las siguientes características:

- Se invita a cuatro o cinco especialmente
- La elección debe recaer en especialistas cuya posible posición sobre el tema que se les consulta podría ser divergente.
- El plazo no debe ser corto pero tampoco muy extenso para evitar olvidados o postergaciones. Es recomendable sesenta días.
- El promediar el plazo otorgado debe recordárseles el compromiso asumido
- El director del proyecto debe comprometerse a enviarles a los comentaristas las conclusiones a las que arribe el grupo de investigadores sobre el tema.
- No es común pero puede generarse una reunión pública en la que los invitados reiterarían sus opiniones. No consideramos útil esta alternativa, que reemplazaría a los “encuentros académicos” y su objetivo es diferente. Los comentaristas documentales suelen ser más profundos(por varias razones) que los expositores de los encuentros académicos que inclusive, podrían ser usuarios de la propuesta que genere la investigación, lo cual le asigna un carácter más práctico – que es una de las facetas de las contrastación- pero que se realizará por separado del enfoque puramente teórico.

Otras formas de contrastación

Somos partidarios de utilizar cuanta forma de contrastación sea posible. No se trata que estemos inseguros sobre determinados temas pero cuantos más comentarios se logran sobre las conclusiones del proyecto, mejor.

Nunca olvidaremos a Popper cuando afirmaba que no existen verdades absolutas y solo aproximaciones a la verdad.

Contrastar no significa inseguridad pero si responsabilidad y no se es responsable si se aluden determinadas actividades que podrían acarrear conclusiones adversas a nuestras hipótesis.

Hoy existen posibilidades de conferencias virtuales que facilitan consultas e intercambio de opiniones con especialistas concretos, a los que, previamente se les hace llegar nuestro proyecto. No se trata como en una entrevista televisiva que, el invitado se le hacen preguntas (no siempre bien formuladas) y se les exige su respuesta (aunque a veces no se requieren los fundamentos) cosa que no puede ocurrir en nuestro caso. Otra manera de poner a prueba nuestras conclusiones es realizar divulgación y comentarios en los encuentros periódicos de investigadores. Aunque por razones obvias las posibles observaciones serán muy generales, siempre se tratará de un aporte.

Es muy difícil que como consecuencia de las contrastaciones no surjan observaciones o comentarios desfavorables a nuestras hipótesis. Todas las sugerencias deben ser realizadas y merecer una respuesta. A lo largo de este trabajo deslizamos comentarios sobre discrepancias surgidas entre los propios investigadores y entonces dimos nuestra interpretación, desdoblado el paradigma en dos partes: el núcleo y la periferia, aclarando que las observaciones relacionadas con la periferia no afectaba la hipótesis básica por lo cual el proyecto podrá continuar realizando los cambios necesarios en las conclusiones de las hipótesis secundarias.

El caso de las contrastaciones con terceros, es menos complicado sin dejar de reconocer que, a veces, los comentarios desfavorables no resulten agradables pero deben ser analizados y contestados a los emisores, informándoles conclusiones que merecieron al grupo de investigadores.

En una oportunidad recibimos comentarios tan categóricamente desfavorable que hacían, suponer el fracaso de la investigación. Analizados los argumentos más detenidamente observamos que se referían a la llamada contabilidad financiera, mientras que nuestro proyecto pretendía aportar ideas para la contabilidad de gestión. Esas sugerencias fueron muy útiles para enfatizar las diferencias en las conclusiones finales del proyecto de investigación.

Ningún comentario de terceros debe quedar sin respuesta y todos los recibidos como la consideración que merecieron deben integrar los anales de la investigación.

6. INFORMACIONES SOBRE LA INVESTIGACIÓN

Toda investigación con metodología científica, para que pueda trascender, requiere de una documentación, organizada, clara y precisa. Para explicarlo mejor ordenaremos la exposición en cuatro partes a saber: "Publicaciones generadas por la investigación", "Documentación sobre la evolución de la investigación", "Informes de avances" e "Informe final".

6.1 Publicaciones individuales generadas por la investigación

El grupo de investigadores constituye un equipo que debe actuar armoniosamente, entendiéndose por una satisfactoria distribución de funciones por las actividades a cumplir en todo el proceso investigativo. Según sea la tarea encargada se generan publicaciones de difusión que, si bien solamente exponen la opinión de los autores, pueden constituir una

muestra de la orientación de los autores sobre temas concretos. Esas publicaciones deben ser realizadas en revistas de amplia difusión nacional e internacional y también permitir consultas de los lectores interesados e intercambio de opiniones. Integrarán los anales de la investigación.

Dentro de este tipo de publicaciones son útiles por ejemplo los resúmenes de búsqueda bibliográfica ampliatoria, que puede servir como fundamento de los futuros pronunciamientos.

6.2 Documentación sobre la evolución de la investigación

Toda actividad grupal necesita realizar reuniones plenarias para discutir temas concretos y las discusiones que se generan no siempre son concordantes, lo cual es lógico y necesario para esclarecerlos y si bien en dichas reuniones no se resuelven las discrepancias por votaciones trata de generar corrientes de opinión, firmes o cambiantes, lo cual es muy positivo y enriquecen el proyecto.

Es muy importante que esas discusiones queden documentadas en minutas o actas escritas y que estén disponibles para ser consultadas por quienes están interesados en esos temas. Ese material formará parte de los anales del proyecto, se los utiliza para redactar los informes de avances y también el informe final encaso de ser necesario¹.

6.3 Informes de avances. Indicación de las principales dificultades presentadas en el periodo

Un informe sobre el desarrollo del proyecto de investigación es una forma de rendición de cuentas de los logros, o no, concretados hasta ese momento. Generalmente comprende periodos de un año. No vale la pena fijar periodos más cortos dado que las actividades tienen diferentes periodos de tiempo asignados.

¹ Quienes deseen profundizar detalles sobre este tema pueden consultar al autor de este trabajo, a su correo electrónico: biondi@econ.uba.ar.

El cronograma es un documento muy útil y orienta sobre los plazos, que no siempre se respetan y suelen ser necesario ajustes para el futuro.

Un satisfactorio informe de avance debería comparar lo que se debió hacer con lo afectivamente concretado, justificándose con argumentos válidos las diferencias. Como consecuencia de estos informes – como ya dijimos- se puede presentar la necesidad de proponer cambios en los cronogramas de los períodos siguientes lo cual no es una gran complicación siempre que se considere el plazo total del proyecto.

Un tema que siempre se debe informar son las principales dificultades presentadas en un período y que pueden ordenarse alrededor de las siguientes razones:

- 1- Derivadas del cronograma de actividades, y
- 2 Personales.

Las dificultades derivadas de las actividades provistas en el cronograma generalmente lo son por errores en el cálculo de los tiempos (períodos) al suponerse menores plazos que los realmente necesarios. Estas dificultades no tienen demasiada importancia, salvo que generen un camino crítico o sea que imposibilitan o postergan el comienzo de otras que necesitan de sus conclusiones para poder hacerlo.

Las dificultades personales suelen ser solucionadas, salvo que aparezcan posiciones antagónicas que siempre derivan en demoras y en otras actividades complementarias, tales como ampliación de la bibliografía, consultas a especialistas, a modo de contrastación de las controversias. Es muy importante tener en cuenta lo que expresamos con anterioridad salvo la afectación del paradigma (núcleo y periferia) para obrar atinadamente.

Estos problemas personales se observan en las investigaciones interdisciplinarias, prácticamente lo deberían ser casi todas, salvo que el tema sea muy cerrado, no obstante lo cual es muy raro que no se necesite

aporte de otras ramas del saber. Un caso que aparece como de puro derecho, no lo es; nos referimos a la edad de imputabilidad de los menores, en el cuál los juristas deben detentar la dirección de la investigación pero es necesaria la intervención de sociólogos, historiadores, estadísticos, etc.

Volviendo al tema central (dificultades producidas) al redactar el informe de avance se debe ser claro y tratar de lograr soluciones que impidan el fracaso de la investigación, por ejemplo, incorporando opiniones de terceros. La mejor solución que puede aplicarse, generalmente está vinculada con la ampliación de la bibliografía que permita ver más claro el problema, separando las partes vitales de las triviales y poniendo todo el esfuerzo en las primeras.

Si por lo extendido de la duración del proyecto de investigación hubiera más de un informe de avance, cuando se hubieran producido las dificultades expuestas adecuadamente, en el siguiente se informará la solución o la persistencia de los mismos.

6.4 Informe final. Difusión. Transferencia de derechos

El informe final es muy importante y, lógicamente con el culmina el trabajo de investigación. Debemos aclarar que cuando hablamos de informe final nos referimos a dos tipos de informe. Uno está constituido por el *informe oficial* que se confecciona en los formularios (aplicativos) requeridos y debe responder a las necesidades de análisis del informe por evaluadores externos siguiendo pautas pre establecidas.

Este informe tiene limitaciones de extensión por razones obvias, teniendo en cuenta que lo que pretende es que la investigación haya logrado los objetivos propuestos sin emitir juicios de valor o importancia del tema.

En las últimas investigaciones se incluyó un nuevo capítulo del informe, que tiene por objeto la difusión del contenido de la investigación para terceros interesados. Es de pensar que se publicarán esos

resúmenes, lo cual es muy buena medida para hacer saber los temas que se investigaron en ese ámbito y las conclusiones a que se arribaron.

El segundo *informe, no oficial*, es más amplio e incluye en sus anales más información que el oficial. Esto se debe a que el informe no oficial no tiene limitaciones en su extensión. La ampliación de la bibliografía, actas de reuniones plenarias, ejemplos de investigaciones empíricas, informes especiales de algunos investigadores, etc.

Es factible que ese informe no oficial se lo publique para su difusión en los ámbitos que se consideren oportunos.

No es habitual que las investigaciones sobre ciencias sociales y la contabilidad está allí incluidas, genere la posibilidad de negociar derechos de autor. Todas las investigaciones de este tipo pasan automáticamente al dominio público. No ocurre lo mismo con investigaciones vinculadas con las ciencias naturales, que si pueden ser objeto de algún tipo de negociación.

No se descarta que en algunas ciencias sociales se puedan también generar este tipo de recursos y en tal caso, como en el de las ciencias naturales, corresponderían al organismo que habilitó las investigaciones, teniendo en cuenta los desembolsos que éste realizó para financiarlas.

7. BIBLIOGRAFÍA

BIONDI, M. (2010): "La teoría contable, los contadores públicos y la filosofía", publicado por la Revista de Contabilidad y Auditoría editada por la Sección Investigaciones Contables de la Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, Número 31, Año 16, Junio. Página 20.

BIONDI, M. (2010): "En busca de aportes teóricos para lograr la Identidad de la Contabilidad Ambiental", publicado por la Revista de Contabilidad y Auditoría *Investigaciones en Teoría*

Contable, editada por la Sección Investigaciones Contables de la Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, Nº 32 – año 16, diciembre

BIONDI, M. (2009): "Aportes para la aplicación de metodología científica en investigaciones sobre contabilidad", publicado por la Revista de Contabilidad y Auditoría editada por la Sección Investigaciones Contables de la Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, Nº 29 – año 15 -Junio.

BIONDI, M. (2008): "Introducción a Popper: Su posición sobre los dogmas e ideologías como limitantes del saber científico. Un enfoque de la metodología de investigación científica", publicado por la Revista de Contabilidad y Auditoría editada por la Sección Investigaciones Contables de la Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, Numero 28 - Año 14 - Diciembre.

BIONDI, M. (2008): "La necesaria identidad de la contabilidad ambiental y social", publicado por la Revista de Contabilidad y Auditoría editada por la Sección Investigaciones Contables de la Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, Nº 27 – año 14 – junio.

BIONDI, M. (2007): "Aspectos metodológicos de las investigaciones en las universidades sobre el conocimiento contable", publicado por la Revista de Contabilidad y Auditoría editada por la Sección Investigaciones Contables de la Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, Nº 26 – año 13 – diciembre.

BIONDI, M.; CASPARRI, M.T.; FONT, E. (2005): "Una investigación interdisciplinaria en el Instituto de Investigaciones Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires", publicado por la Revista de Contabilidad y Auditoría editada por la Sección Investigaciones Contables de la Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, Nº 22 – año 11 –diciembre.

BIONDI, M. y WAINSTEIN, M. (2001): "Organización de un Instituto Universitario de Investigación Contable", publicado por la Revista de Contabilidad y Auditoría editada por la Sección Investigaciones Contables de la Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, Nº 14 – año 7 -diciembre.

DARWIN, C. (1968): "El origen de las especies", Biblioteca EDAF. Madrid. Traducción de Anibal Froufe.

ECO, H. (1986): "Cómo se hace una tesis", Editorial Gedisa. Traducción del Italiano por Lucía Baranda y Alberto Clavería Ibáñez.

KLIMOVSKY, G. (1994): "Las desventuras del conocimiento científico", Editorial A-Z Editora S.A publicado en Buenos Aires, Argentina.

Sección de Investigaciones Contables

**LA FORMACION ÉTICA DEL PROFESIONAL
EN CIENCIAS ECONÓMICAS
EN EL GRADO Y EL POSTGRADO. PARTE I**

**JUAN CARLOS VIEGAS
HÉCTOR JULIO GRISOLÍA**

Mg. JUAN CARLOS VIEGAS

- Magíster en Contabilidad Internacional,
Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires.
- Profesor titular Consulto,
Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires.
- Profesor Honorario, Universidad Nacional de Salta
- Codirector de la Maestría en Contabilidad Internacional,
Universidad de Buenos Aires
- Director de la Maestría en Contabilidad y Auditoría,
Universidad del Salvador y Universidad Católica de Córdoba.
- Sub-Director de la Maestría en Contabilidad Internacional,
Universidad de Buenos Aires.
- Director de la Carrera de Especialización de Contabilidad y Auditoría,
Universidad Nacional de Entre Ríos.
- Profesor titular de Postgrado en la Universidad de Buenos Aires y
en otras Universidades del país y del exterior.
- Coautor de: Contabilidad Pasado, Presente y Futuro, Editorial La Ley (2009)
- Coautor de Contabilidad Presente y Futuro. Teoría Contable, Sistema Contable y
Actuación Profesional Judicial.
- Integrante del Comité Editor: de la Revista de Contadores Públicos del Conselho
Regional de Contabilidade de Río Grande do Sul de Brasil.

Publicación presentada el 21/03/2012 - Aprobada el 12/06/2012

- Ex-Presidente: Instituto Técnico de Contadores Públicos (ITCP).
- Ex Presidente: Comisión de Educación de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) período 2003-2005. Ex-Vicepresidente de la misma comisión período 2001 - 2003.
- ExVicedecano de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires.
- ExDirector Académico de la Escuela de Estudios de Posgrado Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires
- Diploma al Mérito Profesional Año 1997: Otorgado por la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC).

Prof. C.P. HÉCTOR JULIO GRISOLÍA

- Contador Público, Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires
- Licenciado en Administración, Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires
- Especialización en Profesorado Universitario, UMSA, Facultad de Psicología y Pedagogía.
- Postgrado en Sindicatura Concursal, Universidad de Morón.
- Maestrando en Contabilidad Internacional, Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires
- Profesor Asociado Regular, Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires
- Profesor Titular Regular, FCEE-UM
- Profesor titular de la cátedra Ética en la profesión Maestría en Contabilidad Internacional, Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires
- Profesor titular de la asignatura Ética Profesional , Maestría de Contabilidad y Maestría de Auditoría, FCE-UCC
- Profesor titular de la cátedra Ética y Deontología Profesional, Maestría en Comercio Internacional Maestría en Contabilidad y Auditoría Maestría en Finanzas y de la Cátedra de Ética de las carreras de grado, FCE-USAL.
- Profesor Asociado a cargo, de las asignaturas Teoría Contable y Sistemas Contables, Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires
- Investigador Formado UBA y UM
- Investigador Senior USAL
- Ex -vicepresidente de la Comisión de Ética y Ejercicio Profesional de la Asociación Interamericana de Contabilidad,
- Ex -miembro integrante de la Comisión Redactora del Código de Ética de la F.A.C.P.C.E.
- Autor de trabajos presentados en las Conferencias interamericanas (AIC), congresos y jornadas a nivel nacional e internacional.

**LA FORMACION ÉTICA DEL PROFESIONAL
EN CIENCIAS ECONÓMICAS
EN EL GRADO Y EL POSTGRADO. PARTE I**

SUMARIO

Palabras Clave
Key Words
Resumen
Abstract

- 0. Introducción**
- 1. Perfil del graduado Contador Público**
- 2. Las nuevas exigencias en la formación del contador público**
- 3. Valores, ética y actitudes**
- 4. La dimensión ética del trabajo profesional**
- 5. Articulación de los contenidos de ética en los programas de grado**
- 6. La enseñanza de la ética en la educación universitaria**
- 7. Sobre el contenido de un curso de ética profesional**
- 8. La enseñanza de la ética en los cursos de postgrado**
- 9. Didáctica de la enseñanza de la ética en los postgrados**
 - 9.1 Contenido curricular de un programa de ética de postgrado**
- 10. Principales estrategias didácticas a emplear en la enseñanza de ética**
 - 10.1 Método de estudios de casos**
 - 10.2 La formación de ética a través del cine**
 - 10.3 La formación de ética a través de la literatura**

PALABRAS CLAVE

**IFAC – IES – ÉTICA – PROGRAMAS DE GRADO -
PROGRAMAS DE POSGRADO**

KEY WORDS

**IFAC – IES – ETHIC – BACHELOR DEGREE –
MASTER DEGREE**

El presente artículo producto de la investigación realizada por los autores se propone en dos partes para su publicación.

PARTE I:

Abarca los puntos 1 a 7 inclusive del índice, que se refiere a la necesidad de la enseñanza de la ética en la formación en la carrera de grado del Contador Público lo cual queda claramente establecido en las Normas Internacionales de Formación (International Education Standards -IES-) que emite el IAESB.

PARTE II:

Abarca los puntos 8 a 10 inclusive del índice, que se refiere en particular a la enseñanza de la ética en los cursos de postgrados teniendo en cuenta los criterios éticos que se han desarrollado en la parte I y las IES.

A publicarse en el próximo número de la Revista.

RESUMEN

IFAC ha establecido **IAESB** que desarrolla y emite, en el interés del público y bajo su propia autoridad, pronunciamientos que incluyen las Normas Internacionales de Formación (International Education Standards –**IES**–).

En las **IES** se encuentran los elementos esenciales para el contenido de los programas de formación y desarrollo en un nivel destinado a alcanzar reconocimiento, aceptación y aplicación internacionales. Debe formarse a un contador público con calidad ética personal, entendida esta como proceso que constituye la búsqueda de la excelencia y que por lo tanto contribuya, es decir que contribuye al bien común de la sociedad. Con respecto a las carreras de grado consideramos que la ética debe estar presente en todo el contenido curricular.

La IES 3 expresa que estas capacidades incluyen el conocimiento, las destrezas, los valores, la ética y las actitudes profesionales, la IES 3 esta sustentada y reafirmada en todo lo que se establece en las restantes IES. Para permitir que la profesión provea de servicios de alta calidad hacia el interés público, la IES 4 prescribe los valores, las normas éticas y las actitudes que un contador público debe adquirir durante el programa de aprendizaje tendiente hacia la calificación profesional.

La IES 2 prescribe el contenido de los programas profesionales de formación en materia contable que los aspirantes deben adquirir para ser calificados como contadores profesionales. Durante toda una carrera las habilidades profesionales, los valores, ética y actitud profesionales son más importantes que el

conocimiento profesional obtenido en el momento de la calificación profesional. La educación de postgrado, como la cúspide de la educación superior contemporánea y formadora de profesionales y obras intelectuales del más alto nivel, se va constituyendo progresivamente en factor esencial para el desarrollo integral del ser humano y de la sociedad.

Las finalidades u objetivos que generalmente se asignan hoy a la educación de postgrado son: (a) la formación de especialistas, (b) el entrenamiento de docentes para la educación superior, y (c) la práctica de investigación científica. La propuesta se funda en la necesidad de que tanto en el grado como en el postgrado, deben incorporarse la enseñanza de la ética y para ello propone que se incluya en la formación de Grado: Un eje curricular que atraviese todas las materias que integran el pensum, y que se refiere a los aspectos Éticos y derechos humanos:

Que permita desarrollar competencias y aptitudes tales como: respeto a la libertad y ejercicio de la tolerancia. Promover la creatividad, la iniciativa, la solidaridad y la cooperación; Incorporar en el Seminario de Práctica Profesional a la finalización de la carrera un módulo que profundice el estudio del Código de Ética Profesional.

En la enseñanza de Postgrado se debe incluir: Es necesario que los alumnos entiendan como enlaza los contenidos éticos con las disciplinas que se imparten (contabilidad, impuestos, auditoría, finanzas, etc).

ABSTRACT

IFAC has established the IAESB which develops and issues pronouncements of public interest and under their own authority. It includes the International Educational Standards (IES). Through the IES can be found the essential elements for the content of the educational programs of bachelor and master degrees with the goal to achieve international recognition, acceptance, and application. A certified public accountant must be brought up with personal ethical quality, it means the process that contributes to seek the excellence and as a result it contributes to the common good of the society. We consider that ethical contents must be present through all the program of bachelor degree.

IES 3 expresses that the capacities must include knowledge, skills, principles, ethic and professional attitudes, IES 3 is sustain and reaffirmed by all the other IES. In order to allow the Accountancy profession provide high quality services orientated to the public interests, IES 4 prescribes moral principles, ethical standards, and the attitudes that a Certified Public Account must acquire during the bachelor degree program orientated to the professional qualification.

IES 2 prescribes the accountant professional programs content that the students must acquire to be qualified as Certified Public Accountants. During the degree program the professional skills, moral principles, ethical behavior and professional attitude are more important than the particular knowledge of the profession obtained at the qualification moment. Masters degrees, as the pinnacle of the contemporary superior education and shaper of professional Certified Public

Accountants and professional literature of the highest quality, progressively build-in the comprehensive development of the human being and the society.

The objective assigned to the master's degrees is: (a) education of specialist, (b) teachers training for a higher education and (c) the practice of the scientific investigation. The proposal is based on the need that either at bachelor and master degrees it must be incorporated ethical aspects. At the bachelor degree to include a curriculum transversal axis through all the credits referred to the ethical aspects and human rights that allow developing skills and aptitudes such as freedom respect and exercising tolerance, to promote creativity, initiative, solidarity and cooperation. To incorporate at the final thesis a whole unit to get the Professional Ethics Code studied deeply. Students at the Masters degrees have to understand how the ethical contents are intertwined with the disciplines they are studying (accountant, taxes, audit, finances, etc)

Key words: IFAC - IES – Ethic – Bachelor degree – Master Degree –

0. INTRODUCCIÓN

El trabajo que se presenta es el resultado de la experiencia docente que sus autores han recogido en la Investigación y en el aula. Hemos decidido realizar el trabajo en forma conjunta basados en la experiencia anteriormente señalada y la que surge de habernos desempeñado como autoridades de la Comisión de Ética y Ejercicio Profesional y de la Comisión de Educación y de haber sido miembros activos de dichas comisiones durante más de dos décadas. Los enfoques responden a los estándares establecidos por la Federación Internacional

de Contabilidad (IFAC) y recogidos en numerosos eventos convocados por la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) a nivel Regional e Interamericano.

La Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) tiene como misión primordial la integración de todos los contadores de América, para buscar su superación, apoyo y desarrollo profesional, científico y académico, mediante una formación integral y humanista. Constituye por lo tanto su objetivo principal, el propender por alcanzar una profesión fuerte y coherente en todo el Continente Americano, que cumpla con su responsabilidad ante la sociedad a través de un ejercicio ético, idóneo y transparente, garante de la confianza pública, dentro de un sincero intercambio de fraternal convivencia.

La misión de IFAC de acuerdo con lo establecido en su Constitución es “servir al interés público, fortalecer la profesión contable en todo el mundo y contribuir al desarrollo de economías internacionales, estableciendo normas profesionales de alta calidad, fomentando su cumplimiento, favoreciendo su convergencia internacional, y manifestándose sobre aquellos temas de interés público para los que la experiencia de la profesión sea más relevante”

Con el objetivo de cumplir esta misión el Consejo de IFAC ha establecido el Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría (IAESB) que desarrolla y emite, en el interés del público y bajo su propia autoridad, pronunciamientos que incluyen las Normas Internacionales de Formación (Internacional Education Standards –IES-) La misión del IAESB es “servir al interés público a través del fortalecimiento de la profesión contable alrededor del mundo por medio del desarrollo y mejoramiento de la formación”.

Las IES establecen las normas generalmente aceptadas como “buena práctica” en la formación y desarrollo de los contadores profesionales e indican los estándares de referencia que se espera que los organismos miembros utilicen como modelo a lo largo del proceso de calificación y desarrollo permanente de los contadores. En ellas se

encuentran los elementos esenciales para el contenido de los programas de formación y desarrollo en un nivel destinado a alcanzar reconocimiento, aceptación y aplicación internacionales

Todos los organismos miembros asociados a IFAC deben cumplir con lo prescrito en las IES. Las IES son establecidas en principio para los organismos miembros de IFAC y no para los individuos particulares.

Todas las diferentes culturas conviven en entornos sumamente cambiantes. Cada vez más los contadores necesitan ser expertos técnicos con excelentes habilidades de comunicación y precisan ser capaces de preparar información que atienda las necesidades de la nueva economía del conocimiento. Los valores, la ética y la actitud profesional son esenciales para el buen ejercicio profesional del contador.

Con claridad IFAC percibe que "vivimos bajo el imperio de los principios de *disyunción*, *reducción* y *abstracción*, cuyo conjunto constituye lo que llamo el "paradigma de simplificación"...las consecuencias nocivas ulteriores no se comienzan a revelar hasta el siglo XXI (...) Así es que llegamos a la inteligencia ciega. La inteligencia ciega destruye los conjuntos y las totalidades (...) Las realidades claves son desintegradas. Pasan entre los hiatos que separan las disciplinas. Las disciplinas de las ciencias humanas no necesitan más de la noción de hombre. (...) La complejidad es un tejido- un complexus: lo que esta tejido en conjunto- de constituyentes heterogéneos inseparablemente asociados: presenta la paradoja de lo uno y lo múltiple Al mirar con mas atención, la complejidad es efectivamente, el tejido de eventos, acciones, interacciones, retroacciones, determinaciones, azares, que constituyen nuestro mundo fenoménico" (Edgar Morin, 1990)

La AIC en su accionar, muestra una constante preocupación por alcanzar una cultura profesional de calidad ética. Este hecho se ve reflejado en forma singular en el lema de la XXVI Conferencia Interamericana de Contabilidad (CIC) "Restaurar la confianza: hacia una

transformación de los paradigmas vitales” y el lema de la XXVII CIC: “El Contador Público y la responsabilidad social de la empresa”

“La sociedad espera que un contador público influya o promueva en las organizaciones una cultura basada en la ética. Existe la posibilidad que el profesional reciba amenazas o acoso moral que lo pueda inducir a actuar con miedo ¿Y entonces como resiste? El contador público podrá hacerlo en la medida que vaya adquiriendo la virtud de la fortaleza mediante: una formación universitaria sólida, la exigencia de adquirir entrenamiento y experiencia antes de entrar en la profesión y una formación profesional continua en el campo de la técnica y de la ética. Surge claramente la necesidad que el contador no solo se forme en el campo de la ética profesional sino también en el campo de la ética organizacional y de la ética de los negocios. De esta manera el profesional en forma individual y junto a la comunidad profesional, podrán ejercer un autentico liderazgo” en las organizaciones y en la sociedad (cf. Grisolia, 2007)

1. PERFIL DEL GRADUADO CONTADOR PÚBLICO

Perfil profesional no es sinónimo de incumbencia profesional. Incumbencia según el Diccionario de uso del español de Maria Moliner significa dejarse caer sobre algo, competir, concernir, ser cierta persona la obligada a encargarse de la acción función o misión que se expresa.

Incumbencia profesional, es aplicable a las actividades profesionales cuyo ejercicio pudiera comprometer el interés público y se limita a las actividades que pueden realizar los que poseen el título profesional.

Cuando nos referimos al perfil profesional, el enunciado va más allá de lo que establece la ley de ejercicio profesional y comprende los conocimientos y capacidades que deben poseer los graduados y a los diversos modos que el ejercicio puede realizarse aun más allá del marco

de lo estipulado por la ley que establece incumbencias en algunos países.

La enunciación que se presenta puede diferir con las demandas profesionales en cada país, por lo tanto en esta presentación se recogen aquellas actividades universalmente reconocidas como del campo exclusivo del Contador Público y aquellas actividades que también pueden ser realizadas como consultor y no se realizan en competencia con otras profesiones.

Cabe preguntarse ¿cuál es el perfil de egreso del contador público? es el conjunto de conocimientos, habilidades y actitudes que el profesional en materia contable debe poseer al momento de titularse en la carrera. Es decir se trata de las actividades para las que resulta competente un profesional en función de dicho perfil.

Según lo establecido en el Marco Conceptual de los Pronunciamientos Internacionales de Formación de la IAESB entendemos por "competencia" la capacidad de realizar una tarea con un estándar de calidad definido en entornos reales de trabajo. Y agrega que, los conceptos de capacidad y competencia se pueden entender como las dos caras de una misma moneda:

- Las Capacidades son los conocimientos profesionales, habilidades profesionales y los valores, ética y actitud profesionales requeridos para demostrar competencia. Las capacidades son atributos adquiridos por las personas que les permiten desempeñar sus papeles.
- La Competencia significa poder ejecutar un trabajo cumpliendo con un determinado estándar en entornos profesionales reales. Se refiere también al conjunto de acciones que las personas emprenden para determinar si pueden cumplir con sus responsabilidades en un determinado estándar de calidad. Cuando una persona recurre a sus capacidades para ejecutar las

tareas necesarias con el estándar requerido, se considera que ha actuado competentemente (es decir, es una persona competente).

Surge así la siguiente pregunta: ¿a partir de que elementos se construye el perfil de egreso? Este perfil se construye a partir de dos elementos fundamentales:

1. La adaptación de las acciones y resultados de una unidad académica (en la cual se inserta la carrera) con las prioridades institucionales y los propósitos declarados para la carrera de contador público que se expresa en la consistencia interna entre la carrera y con la misión y propósitos de la institución en la que esta inserta.
2. Los requerimientos establecidos por la comunidad académica y profesional directamente vinculada a la carrera.

Frente al fenómeno de la globalización es conveniente para la sustentabilidad de la profesión de contador público considerar lo establecido por el Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría, en el Marco Conceptual de los pronunciamientos internacionales de formación, establece a través de las IES los requisitos esenciales que se espera que incluyan los programas de formación y desarrollo de los profesionales en materia contable de tal manera que tengan el potencial para obtener el reconocimiento, aceptación y aplicación internacional .

El IAESB ha manifestado que existe una amplia diversidad de culturas, idiomas, y sistemas educativos, legales y sociales en los países miembros de IFAC y es conciente de la variedad de funciones desempeñadas por los contadores en el ejercicio de la profesión. Y que por lo tanto es deber de cada organismo miembro establecer los requerimientos de los programas de formación y desarrollo pregrado y postgrado, en consecuencia las IES están diseñadas para establecer los elementos esenciales en los cuales dicho programas deben basarse.

“Las IES no pueden imponerse legalmente frente a los requisitos o las restricciones impuestas a cada organismo miembro por tales normas o leyes. Sin embargo, los organismos miembros deben considerar las IES cuando desarrollen sus programas de formación y desarrollo”

La razón de ser de esta exigencia es la “servir al interés público a través del fortalecimiento de la profesión contable alrededor del mundo por medio del desarrollo y mejoramiento de la formación”.

Es decir, la de formar a un contador público con calidad ética personal, entendida esta como proceso que constituye la búsqueda de la excelencia, y que por lo tanto contribuye al desarrollo propio y ajeno, es decir que contribuye al bien común de la propia comunidad profesional, y al bien común de la sociedad a nivel nacional e internacional en la que trabajan los contadores públicos.

2. LAS NUEVAS EXIGENCIAS EN LA FORMACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO

Durante el Seminario Internacional Cumbre de las Américas realizado en Perú y organizado por la AIC en el año 2004 se analizó el futuro de los programas de formación del contador público frente al surgimiento de la sociedad del conocimiento, y teniendo las nuevas crisis desatadas en los mercados financieros, en el contexto del fenómeno la globalización.

A luz de dicho seminario surge nuevas exigencias en la formación del contador público entre las que se destacan:

- a) La necesidad del profesional de actualizarse ya que la dinámica de los cambios lo enfrenta ante el riesgo de obsolescencia en el ejercicio profesional.
- b) Los avances que se observan en la tecnología y las comunicaciones, deben contribuir a los objetivos de la

educación, abriendo nuevos espacios para el ejercicio profesional del Contador Público.

- c) Finalmente y como principio fundamental, la educación no será integral si no se consideran los “valores” y las “virtudes” en los procesos de formación.

Los valores, las virtudes, la conducta ética y la responsabilidad profesional no debe ser solamente una respuesta frente a los problemas de mala praxis que se ven reflejadas en las grandes crisis empresarias, sino deben contribuir a dar respuestas claras y profundas a la propia comunidad y la sociedad en la que trabajan los profesionales, coadyuvando al desarrollo socio- económico, por lo tanto no constituyen “un barniz” o adorno, sino cuestiones claves que comprometen a las Universidades y Organizaciones Profesionales para que la sociedad en general continúe confiando en la tarea que realiza el Contador Público.

En este sentido la IES 3 (IFAC) establece que los aspirantes a convertirse en profesionales en materia contable adquieren un conjunto de *habilidades* en las siguientes áreas:

- intelectual;
- funcional y técnica;
- personal;
- interpersonal;
- comunicaciones; y
- organización y administración de negocios.

Las habilidades son parte del conjunto de capacidades exigidas a los profesionales en materia contable para demostrar competencia profesional. La IES 3 expresa que estas capacidades incluyen el conocimiento, las destrezas, los valores, la ética y las actitudes profesionales, afirmando que estas son una indicación de la capacidad potencial que se puede transferir a través de diferentes entornos.

Esta exigencia es la en clave para que cada profesional sienta el deber moral y el compromiso de dar lo mejor de sí, pero nada ni nadie en

la sociedad puede exigir que sea exitoso, que triunfe en la vida que sea excepcional sino lo que esta en la persona de cada profesional es trabajar esforzadamente, cultivando los valores y virtudes intelectuales y éticas, corregir la conducta cuando comprueba que ha obrado mal incluso reparando los daños causados, esto exige dos cosas formación sólida en el campo de la técnica y de la ética y a su vez conseguir un aprendizaje por el método del error que conlleva al profesional a madurar con el tiempo y el esfuerzo.

Hoy se habla de responsabilidad social empresaria (SER) y las demandas y las expectativas cada vez son mayores de los empleadores, clientes y del público en general sobre la contribución que los profesionales en materia contable pueden aportar con su trabajo en clave ética en beneficio del bien común de la propia comunidad de los contadores, y de la sociedad en la cual trabajan. Esto resalta la importancia cada vez mayor de las habilidades profesionales.

Precisamente desde una concepción de práctica del trabajo, el profesor Robert L. Katz publicó un artículo en la revista de la escuela de negocios de Harvard en 1974 en el cual agrupaba las habilidades o capacidades requeridas para ser buenos profesionales en tres tipos esenciales:

- Habilidades Intelectuales: son las habilidades que hacen referencia a la capacidad de pensar y entender a partir de la observación llegando a la abstracción, en esta definición entran los seis niveles en orden ascendente que menciona la IES 3: comprensión, aplicación, análisis, síntesis y evaluación. Estas habilidades son cualidades que adquieren mayor relevancia en la medida en que se esta en niveles organizativos mas altos, ya que permiten que el profesional pueda resolver problemas, tomar decisiones y ejercitar su buen juicio en situaciones organizacionales complejas.

- Habilidades Técnicas: son las que englobarían el conocimiento y el dominio de los asuntos contables. Cualidades más necesarias en trabajos de índole operativa.
- Habilidades Humanas: son las que incluyen la capacidad para trabajar bien con otras personas, tanto de forma individual como en grupo. Parece lógico pensar que las habilidades humanas tengan que ver con las virtudes éticas que son las descritas. Sin embargo es posible distinguir habilidades humanas psicoafectivas y habilidades humanas éticas o virtudes. Entre las virtudes para la toma de decisiones la prudencia tiene una especial relevancia en la fase de diagnóstico en la toma de decisiones, es una virtud a la vez intelectual y ética y debe ser requerida de un modo especial por quienes tienen como trabajo profesional resolver problemas. Como manifiesta la IES 3 el desarrollo de estas habilidades ayuda a la persona en los aprendizajes y el desarrollo personal.

La IES 3 enfoca el tema de los valores del profesional, la ética y las actitudes: los valores profesionales, la ética y las actitudes, identifican al profesional en materia contable como miembro de una carrera profesional y deben dar forma a cada acto que el profesional realiza.

La IES 4 señala que los programas para profesionales en contabilidad deben proveer a los candidatos una estructura de valores profesionales, normas éticas y actitudes para ejercitar el criterio profesional y para actuar de manera ética que sea conveniente al interés de la sociedad y a la profesión. El programa debe guiar hacia el compromiso con:

- ♦ El interés público y sensibilidad hacia las responsabilidades sociales.
- ♦ El perfeccionamiento continuo y el aprendizaje constante a través de la vida profesional.

- ◆ Confiabilidad, responsabilidad, oportunismo, cortesía y respeto.
- ◆ Leyes y regulaciones.

La norma interpreta que es necesario lograr un acercamiento hacia el contenido de los programas que se ofertan y que pueden estar reflejando el entorno nacional y cultural.

3. VALORES, ÉTICA Y ACTITUDES.

La educación en valores, ética y actitudes no es algo perteneciente sólo a otros niveles educativos anteriores al superior, hay razones que apoyan que debe recuperar un lugar en el currículum universitario. La finalidad de la educación es la mejora de la persona, no es solamente instruir, sino formar, contribuir al desarrollo de la persona en forma global en su dimensión individual y social.

La necesidad de una sociedad en la que las relaciones interpersonales estén basadas en el respeto deriva de la sociabilidad, constituye un bien humano en la medida en que se descubre y respeta la singularidad, unidad y por lo tanto la dignidad del resto de los seres humanos. Esto funda el bien común, entendido como un concepto ético que se refiere al bien de las personas y, en relación con ellas el conjunto de condiciones de la vida social que facilitan el desarrollo como seres humanos de quienes integran la sociedad. Entendiendo por bien común todo aquello que contribuye al común desarrollo humano.

Pero, ¿qué es el valor? El valor es una perfección, una plenitud por la cual una cosa es digna de ser apetecida o de figurar como término de una voluntad. Mas el valor no es algo extrínseco a la cosa, sino una cualidad interna a ella. Por eso, mero síntoma de que una cosa «vale» es que se relacione de manera idónea, conveniente, a un sujeto que la apetece. Valor es el bien que puede perfeccionar a la tendencia humana;

y por eso es atractivo. Pero no es agotado por el acto intelectual que lo aprehende o por la tendencia que lo desea. La respuesta individual que el sujeto da al valor no consume su contenido. En fin, para la voluntad humana, la inexistencia de una cosa no valiosa es un valor, mientras que no es valiosa la inexistencia de un valor. Portador de valor es el sujeto que con sus actos personales incorpora o realiza en distinta medida esos bienes referenciales, esas perfecciones.

Los valores son los marcos preferenciales de orientación del sujeto que se especifican y expresan en normas éticas o morales, como criterios o pautas concretas de actuación, y forman códigos morales, como conjunto de normas o principios y de leyes morales en una sociedad o profesión (deontológicos). Pero los «códigos morales» no son de máximos, sino de mínimos.

Nos estamos refiriendo a lo que se denomina valores éticos, es decir aquellos aspectos del comportamiento que contribuyen al bien de las personas en cuanto personas, y no exclusivamente en sentido de útil o agradable, y por esta razón son estimados, valorados positivamente, por su propia valía para el desarrollo de la persona.

Los valores denotan entidades abstractas que necesitan ser encarnadas en un sujeto, entonces se los designan con el nombre de virtudes. Existe una estrecha conexión entre conocer los valores y la virtud, de suerte que es impensable un ideal de virtud sin el conocimiento del mundo de los valores éticos. El conocimiento de los valores constituye el fundamento de la virtud. Todo obrar moral presupone una conciencia del valor, pues en ellos el querer constituye una respuesta al valor objetivo. El acto de tomar una posición moral y todas las actitudes morales están relacionadas con un valor. Ser ético supone conocer los valores. El conocimiento de los valores es el fundamento de "la virtud". El dicho conocimiento es necesario pero no suficiente para que se produzca la actuación ética.

¿Qué es la virtud? Es un hábito operativo bueno, que se adquiere mediante la reiteración de actos semejantes, lo contrario es el vicio, un

hábito operativo malo. Como manifiesta Aristóteles en su obra *Ética a Nicomaco*, "adquirimos las virtudes mediante el ejercicio previo, como en las demás artes: pues lo que hay que hacer después de haber aprendido, lo aprendemos haciéndolo; por ejemplo, nos hacemos constructores construyendo casa." La virtud es excelencia humana, de hecho hablar de una excelente persona es hablar de una persona con virtudes humanas

¿Qué es la ética? el termino procede del griego *ethos*, que significa uso o costumbre, y que es sinónimo del termino latino *mos-moris*, algo perteneciente al carácter de la persona, o modo acostumbrado de obrar, acción o costumbre.

En este sentido la ética hace referencia a la calidad humana de las personas y de sus acciones. Actuar bien supone actuar de modo que la acción realizada contribuya a la humanización de la persona. El bien en sentido ético humaniza, el mal en el mismo sentido deshumaniza.

Cuando el hábito es positivo, como la verdad, la justicia u obrar con lealtad hablamos de virtudes éticas, pues estas están en consonancia a bienes humanos. Cuando el hábito es negativo, como estafar, extorsionar, manipular,... se habla de vicios.

La ética es una tarea forzada por actuar bien, en el obrar diario de la persona y sus actuaciones son susceptibles de valoraciones: desde hacer el mayor mal hasta hacer el mayor bien posible. Cada persona en todo su actuar, libremente decide y se configura como mejor o peor persona. Una visión maximalista de la ética mira a la excelencia personal, al obrar que tiene como finalidad hacer el mayor bien posible, y que no olvida que en algunas ocasiones la mejor actuación será no hacer el mal. La persona cuando actúa forja su propia biografía personal.

Lo presentado hasta aquí se destaca las siguientes expresiones: bienes, normas y virtudes son tres dimensiones básicas de la ética, que se fundamenta en el conocimiento de los valores. El bien se presenta como aquello a lo que aspiramos y para lograrlo descubrimos los modos

más o menos correctos. Las normas de actuación que sirven de guía, como un mapa para la ruta. Pero no es suficiente saber lo que es bueno y como lograrlo, hay que obrar en la práctica y es aquí donde hace su aparición el concepto de virtud.

4. LA DIMENSIÓN ÉTICA DEL TRABAJO PROFESIONAL

La pregunta que se impone es ¿Qué es el trabajo profesional? El trabajo profesional es aquella actividad de carácter mas o menos público o privado, que supone una aportación positiva a la sociedad y que constituye de ordinario una fuente de ingresos para quien la practica (Cf. Llano, A. "Humanismo Cívico", 1999)

K.R. Andrews planteo la necesidad de un doble código para poder calificar al trabajo como profesional: por una parte un código científico técnico del trabajo o sea los principios, normas y criterio, de acuerdo con las cuales este debe ser hecho y por otra parte el código ético del trabajo, que define las normas universalmente aceptadas que orientan la moralidad de su ejercicio.

Un buen profesional en materia contable lo será en la medida en que ejerza su trabajo siguiendo la lógica de ambas dimensiones, la "científico-técnica y la ética". La razón de considerar las dos dimensiones esta dada por la propia naturaleza del trabajo y del sujeto que lo realiza. El trabajo es acción humana, y toda acción humana es indivisible, si bien en el plano teórico puedan distinguirse en el plano practico están indisolublemente unidas. Todo trabajo humano tiene una dimensión técnica y otra ética haciendo una combinatoria de ambos puntos de vista se presentan los siguientes dilemas:

1. Hacer bien el bien: cuando un profesional revela de forma objetiva y transparente la realidad financiera en los estados contables, cuando un empresario paga lo que debe a sus empleados compitiendo con lealtad en su propio sector.

2. Hacer bien el mal: sobornar a funcionarios de manera tan detallista que resulta casi imposible a través de auditorías detectar los comportamientos no éticos.
3. Hacer mal el bien: cuando un profesional contable realiza en forma técnicamente incorrecta la contabilidad o no haber hecho un descargo ante el organismo fiscal en el tiempo oportuno o no haber presentado la documentación solicitada y el empresario es multado a pesar de pagar todos sus impuestos.
4. Hacer mal el mal: cuando un fraude a la administración fiscal es descubierto porque quien a realizado la contabilidad no posee conocimientos suficientes para “maquillar” los balances de manera que los inspectores no lo descubran.

El trabajo profesional sin ética se convierte en alienante. El trabajo profesional éticamente bueno es aquel que permite el desarrollo humano de quien lo realiza, por contribuir al propio bien y de quien lo realiza, y al bien común evidentemente esta definición es gradual. Aquí aparece el concepto de libertad en el trabajo profesional entendida como capacidad de autodeterminación, de decidir acerca de lo que se quiere llegar a ser. Y además sin libertad no se puede exigir responsabilidad por la tarea realizada.

La profesionalidad en el trabajo implica que técnica y ética son inseparables. El trinomio ético bien, norma y virtud se conjugan dinámicamente cuando se habla de trabajo profesional. El trabajo profesional hecho de modo acabado, constituye un bien para quien lo realiza y para quien a contratado al profesional si se practica las normas o principios básicos tales como cuidar los detalles, tener el pensamiento puesto en el que lo ha de recibir, proteger los bienes de los clientes,... todos estos aspectos puestos en practica de manera habitual se denominan virtudes.

5. ARTICULACIÓN DE LOS CONTENIDOS DE ÉTICA EN LOS PROGRAMAS DE GRADO

Las áreas curriculares constituyen los dominios del conocimiento que deben incorporarse en los procesos de enseñanza - aprendizaje para la formación del Contador Público y se formaliza mediante el conjunto de materias que integran un área determinada en la maya curricular.

La IES 2 prescribe el contenido de los programas profesionales de formación en materia contable que los aspirantes deben adquirir para ser calificados como contadores profesionales. El objetivo de esta IES es que los aspirantes a participar en un organismo miembro de IFAC posean conocimientos contables suficientes para poder actuar como contadores profesionales competentes en un entorno cada vez más complejo y cambiante.

El componente de conocimiento de los programas profesionales de formación en contaduría también puede utilizarse para desarrollar habilidades profesionales. Las habilidades de tipo intelectual necesarias incluyen la comprensión, la aplicación, el análisis y la evaluación. Durante toda una carrera las habilidades profesionales, los valores, ética y actitud profesionales son importantes como lo es el conocimiento profesional obtenido en el momento de la calificación profesional.

El conocimiento profesional complementa el conocimiento no profesional y las habilidades intelectuales, personales, interpersonales, de comunicación, de organización y gerenciales desarrolladas en la formación general.

La IES 2 establece como estándar lo siguientes aspectos:

Dimensión Técnica: El componente en contaduría, finanzas y conocimientos relacionados debe incluir los siguientes temas: (a) contaduría financiera y presentación de informes; (b) contaduría gerencial y control de gestión; (c) tributación; (d) derecho mercantil y societario; (e)

auditoría y aseguramiento; (f) finanzas y administración financiera(g)
valores y ética profesionales

Los procesos de formación deben brindar a los estudiantes conocimiento teórico y técnico contable y habilidades intelectuales, incluyendo una comprensión de los valores y la ética profesionales. La IES 4 establece que los valores, la ética y las actitudes profesionales, deben estar presente en la formación del contador y hacen a responsabilidades éticas y profesionales de un contador profesional en relación tanto a su ámbito de actuación profesional como ante el público en general.

Dimensión Contextual: El componente de conocimiento organizacional y de negocios debe incluir los siguientes temas: (a) economía; (b) entorno de los negocios; (c) gobernanza corporativa; (d) "ética de la empresa"(e) mercados financieros;(f) métodos cuantitativos;(g) comportamiento organizacional; (h) administración y la toma de decisiones estratégicas; (i) mercadeo y (j) negocios internacionales y la globalización.

Dimensión Instrumental: El componente de la tecnología de la información debe incluir los siguientes temas y competencias: (a) conocimiento general de la tecnología de la información (b) conocimiento del control de la tecnología de la información; (c) competencias del control de la tecnología de la información; (d) competencias del usuario de la tecnología de la información; (e) una o una mezcla de las competencias correspondientes a funciones gerenciales de evaluación y diseño de los sistemas de información

Para poder resolver las debilidades de los planes de estudios de numerosas Universidades de Latino América se hace necesario: incorporar la investigación como instrumento de formación en las carreras de grados; desarrollar nuevos modelos de enseñanza aprendizaje; el uso del aula virtual; desarrollar un diálogo interactivo computacional; educación a distancia; definir cuidadosamente los alcances y fines de la formación general o básica; Valores, ética y actitud profesionales;modernizar las normas de incorporación y permanencia

docente; revisar toda la organización académica para integrar las actividades de formación de grado con postgrado, investigación y extensión; implementar un sistema de revisión periódica del diseño curricular evitando situaciones traumáticas que se generan cuando se lo hace en grandes intervalos.

6. LA ENSEÑANZA DE LA ÉTICA EN LA EDUCACIÓN UNIVERSITARIA

En los procesos destinados a transformar la formación del contador público, será necesario comenzar con la realización de un diagnóstico que permita ubicarnos en el estado de situación en que se encuentra la enseñanza universitaria. Luego se deberá definir el Perfil profesional, para ello es necesario recoger las demandas sociales y las demandas de trabajo, asimismo es útil recibir las opiniones de organizaciones sociales, en especial de Organizaciones Profesionales Nacionales y Extranjeras y luego analizar los planes de estudios de otras Universidades Nacionales y Extranjeras, para lograr una armonización con aquellos proyectos que garanticen excelencia académica, que lleven a la formación del profesional en materia contable con calidad ética, que contribuya a la generación de la confianza a la comunidad de los contadores públicos, y que contribuyan a la formación de una cultura ética de dicha comunidad.

La ética es la ciencia que trata de la conducta del hombre, con vistas a la consecución de su último fin al que se le puede llamar felicidad, autoperfección, realización, "vida buena", etc....

Las características esenciales son las siguientes:

- Es una ciencia, no un conjunto de opiniones o creencias.
 - Es una ciencia práctica, porque interesa no tanto el conocimiento como el ejercicio y también lo es por el modo de conocer: un ejercicio de la razón práctica.

- Es una ciencia normativa: explica qué debe hacer el hombre
- Es una ciencia del hombre, basada en la antropología. El hombre es un ser social, tiene también una vertiente social, y se interrelaciona con todas las ciencias sociales.
- Como toda ciencia, el conjunto de supuestos, principios, teorías y corolarios de que consta la ética se puede aprender y enseñar, mediante los procedimientos tradicionales de transmisión del conocimiento: libros, artículos, clases, conferencias, seminarios, debates, etc.
- En su faceta práctica la ética se aprende en la vida diaria: comportándose éticamente mediante la repetición de actos, con la guía de la voluntad que se esfuerza por vencer la resistencia que esos actos provocan en el hombre y con el gobierno de la razón pues no son un ejercicio sin sentido (cfr. Millán Puelles 1984b). Esa educación intenta, precisamente, hacer de ella una persona completa, capaz de alcanzar su fin -que será la tarea de toda su vida (Argandoña 1994b).

Ahora bien, de lo anterior surge la afirmación: la ética puede aprenderse y enseñarse, entonces cabe preguntarse ¿es necesario la enseñanza y el aprendizaje de la ética en el ámbito universitario y de los organismos profesionales? En la respuesta encontramos argumentos en pro y en contra.

Argumentos a favor

Entre las razones se pueden enunciar las siguientes:

1. Porque en las universidades y en las escuelas de postgrado de los organismos profesionales no solo se transmiten conocimientos, sino que se enseña a poner en práctica dichos

conocimientos y esa puesta en práctica implica la toma de decisiones que tienen siempre contenido ético. Por la razón apuntada, es necesaria la racionalidad técnica pero no suficiente, debe estar entrelazada con la racionalidad ética.

2. Surge del punto anterior que la ética es una dimensión esencial en la toma de decisiones: y como el ejercicio profesional implica la toma de decisiones como procedimiento normal para la solución de los problemas que se le presenten en la formación de grado y en el postgrado, debe incluirse la ética.
3. La responsabilidad social de la universidad y de los organismos profesionales exige que ofrezcan a sus alumnos lo que los mismos necesitan y no solamente a lo que ellos quieren. Hay que dar lo que se debe aunque el interesado no lo quiera en principio, pues no sería ético que las instituciones conociendo la relevancia de la ética en la formación no la incluyan, en forma transversal y de una materia.

El análisis anterior en el plano normativo de la IES Nro.4 en la "Introducción" señala:

"... La sociedad espera mucho de la profesión contable. Es esencial para los contadores profesionales aceptar y observar los principios éticos que regulan todas sus relaciones. Los valores, ética y actitud profesionales identifican a los contadores profesionales como miembros de una profesión y deberían ser las bases de todo lo que ellos hacen como profesionales. Es responsabilidad de los organismos miembros asegurarse de que sus asociados tengan una comprensión adecuada de los principios de ética profesional y de las razones subyacentes que la ética profesional impone a los contadores profesionales. (...) Dado que los contadores tienen un papel que desempeñar en la toma de decisiones, necesitan tener un profundo conocimiento de las posibles implicaciones éticas en las decisiones profesionales y gerenciales. También deben ser conscientes de las presiones en contra de observar y mantener los principios éticos que pueden sufrir los que participan en el proceso de toma de decisiones. Esto

es cierto ya sea trabajando en la práctica independiente, la industria o el comercio, en el sector público o de la educación.(...) Los contadores profesionales actúan en un mundo cambiante. La buena gobernanza, tanto corporativa como pública, depende en gran medida del respeto por los valores, ética y actitud profesionales. En esas circunstancias, una clara comprensión de, y formación en, los principios éticos es fundamental. (...) IFAC considera que los organismos miembros tienen una obligación hacia sus asociados actuales y futuros, así como hacia la sociedad en general, de asegurarse de que sus asociados tienen una comprensión permanente de los valores, ética y actitud profesionales. Esta comprensión debe ser suficiente para ejercer la profesión eficazmente y con integridad y discernimiento en un entorno cambiante. El propósito de esta IES es asistir a los organismos miembros en esta tarea. 8. Los valores, ética y actitud profesionales tienen, por derecho propio, su lugar en el marco de la formación profesional. Si los futuros contadores deben percibir los valores, ética y actitud profesionales como algo importante para su trabajo, es esencial que no tengan la percepción de que el tratamiento de esos valores tiene un espacio marginal en sus principales programas de formación.(...) Los educadores y los organismos profesionales deben distinguir entre enseñar a los estudiantes los valores, ética y actitud profesionales y desarrollar esos temas inculcando el comportamiento ético. El desarrollo de los valores, ética y actitud profesionales tiene que comenzar en las etapas iniciales de la formación de un contador y debe enfatizarse a lo largo de su carrera. El contador debe considerar esto como parte de su aprendizaje permanente. (...)

Argumentos en contra

1. No podemos hacer que los alumnos o graduados sean éticos o más éticos porque cuando van a una carrera de grado o postgrado no van para eso.

Respuesta: Es cierto que la decisión de ser ético es una decisión personal y que esta en un proceso continuo de mejora o de empeorar. Lo que si se puede hacer es ayudar a que se motiven para ser ético o mas éticos, a saber como poder serlo, a tener criterios para afrontar dicha tarea, por supuesto siempre respetando su libertad ya que no se puede ser ético de otra manera. Se puede ser ético porque se es libre. El objeto de la formación ética no es que la persona actúe bien sino que este en capacidad para actuar bien, sino lo hace es un tema de su responsabilidad personal, en su doble dimensión individual y social.

2. Los alumnos o los graduados participantes de clases de ética ya vienen con valores éticos o criterios morales ya formados o deformados.

Respuesta: Hay que tener en cuenta que el proceso de aprendizaje ético esta siempre abierto y que no se debe negar a nadie la oportunidad de mejorar la formación ética. Es evidente que no se puede lograr solo con un curso de ética, pero la formación integral que debe brindar la universidad exige, que abarque la dimensión moral.

Cabe señalar que la ética es una ciencia practica, que no se adquiere con unas clases de ética, con un curso o un seminario pero en la carrera de grado y de postrado se debe intentar no solo dar conocimientos, sino que se debe desarrollar capacidades, o aptitudes que denominamos hábitos operativos y actitudes o valores. Y los procedimientos de formar hábitos operativos o educar en valores no son precisos, pero no por eso menos efectivo, requieren de los docentes la virtud de la fortaleza, es decir, resistir y avanzar. Es una labor de siembra, cuyos resultados varían según las personas, pero que contribuyen en la totalidad a la formación de la cultura ética de la comunidad de los contadores públicos, construyendo así la confianza y por ende la buena fama y la reputación al servicio del bien común.

Por la misma causa que se esgrime en el punto anterior aunque parezca poco lo que se puede conseguir, vale la pena perseverar en la formación ética, los resultados en este tema no son de un día para otro, exigen reflexión, para que maduren. Vale la pena, que aunque se consiga

poco, ese poco por el efecto en el propio profesional, en las organizaciones profesionales y en la sociedad en general es muy importante. Si se da una clase de contabilidad financiera, se puede incorporar más conocimientos importantes pero esa incorporación es tangible, en cambio en el campo de la formación ética no resulta fácil la valoración de un curso. Pensar así es no haber comprendido la importancia de la ética, porque debe enseñarse la interrelación que existe entre la racionalidad científico-técnica y la racionalidad ética. La misión de las instituciones educativas no es agrandar sino formar

3. El riesgo mayor es que el alumno, titulado o no, para el caso no interesa, digan lo que espera que le agrade al profesor, y no que no entienda ni le agrade los contenidos que se pretenden transmitir en el aula..

Respuesta: Desde ya este, riesgo es mismo que existe en cualquier otra materia, Esto no va a suceder en la medida que el profesor genere un ambiente que sea abierto, sincero, de discusión con respeto a la opinión de los demás aunque parezcan o sean realmente erróneas, y de cooperación. La ética se debe "respirar" en el propio ambiente áulico.

4. El límite lo pone la ley, la ética no es necesaria.

Respuesta: Esta afirmación es confundir la legalidad con la eticidad o moralidad. En primer lugar puede haber leyes que sean inmorales, en segundo lugar las leyes muchas veces aparecen después de los problemas con carácter punitivo o correctivo y no en un sentido perfectivo y por último la ley no puede abarcar la totalidad de las situaciones éticas relevantes. No debemos apuntar a una ética de mínimos sino a una ética de máximos, a la formación ética del profesional.

Nuestra experiencia en la aulas y en la construcción de la curricular esta la clave para determinar la forma de abordaje de tan importante cuestión fundamentalmente en la formación de grado. Si trabajamos con "ejes curriculares" podremos lograr que los conocimientos que atraviesan todas las materias que integra el pensum, puedan encontrar el espacio adecuado para su desarrollo, en este sentido nuestra

propuesta sostiene la necesidad de incorporar los siguiente ejes en los planes de estudio de la carrera de contador público:

- ⇒ Científico y tecnológico: En cada unas de las materias debe desarrollarse estrategias que permitan detectar, incorporar, crear y aplicar los nuevos métodos científicos y tecnológicos, que ayuden a crear, a su vez, nuevos marcos teóricos.
- ⇒ Comprensión y resolución de situaciones complejas: Crear espacios dentro de los contenidos que permitan integrar y formar grupos de trabajos, negociar y resolver conflictos, reflexionando sobre y en la práctica
- ⇒ Ecológico y de desarrollo humano: Debe reconocerse la problemática general al desarrollo humano, preservación del medio y del equilibrio ecológico uso de los recursos naturales y minimizar el perjuicio ambiental. Establecer relaciones entre los factores y actividades económicas, frente a la problemática ecológica.
- ⇒ Ético y derechos humanos: *Que permita desarrollar competencias y aptitudes tales como: respeto por la libertad y ejercicio de la tolerancia. Promover la creatividad, la iniciativa, la solidaridad y la cooperación.*

7. SOBRE EL CONTENIDO DE UN CURSO DE ÉTICA PROFESIONAL

Ante la pregunta ¿cuál debe ser el contenido del curso de ética? a dar a los alumnos en la formación profesional, la respuesta a dar depende de que nivel se trata de grado o postgrado, de la edad, de la formación previa, de la duración de los cursos, de los objetivos que se persiguen. La forma de encarar la enseñanza de la ética será distinta si se trata de la carrera de grado, de postgrado, o de doctorado

Con respecto a las carreras de grado consideramos que la ética debe atravesar todos los contenidos curriculares. Es decir que se debe enseñar a detectar los problemas éticos y el uso de criterios teóricos y prácticos para la resolución de dichos problemas en las distintas asignaturas que componen la malla curricular, esto evita que los alumnos puedan llegar a la conclusión equivocada de que la ética no tiene nada que ver con esos problemas, En la carrera de grado la enseñanza de la ética debe ser entonces fundamentalmente transversal , pero cerca de la finalización de la carrera se debería incorporar en forma mas profunda los contenidos éticos en los seminarios de práctica profesional

La enseñanza de la ética en este nivel no debe ser intuitiva, lo cual exige dedicar formación a los formadores en este campo del saber. Es decir dar los fundamentos de porque se debe enseñar ética profesional, cuales son los grandes principios, cuales son los fundamentos antropológicos de la ética y cuales son las reglas practicas de la actuación ética o del buen obrar moral a quienes deben formar a los alumnos de grado.

La práctica de la ética en la formación del profesional exige la adquisición de virtudes y que las mismas se consoliden a través de su ejercicio. Los alumnos se deben conducir de tal manera como lo harían en la tarea profesional, con el ejercicio que conlleva de las virtudes: el orden, la puntualidad, la lealtad, la sinceridad, la magnanimidad, la prudencia, la objetividad, la laboriosidad,... Es decir el mismo trabajo en la institución educativa debe llevar consigo a la adquisición y el ejercicio de virtudes.

La necesidad de prestarle mayor atención a la ética en el campo de la profesión contable, se ve reforzada por los últimos escándalos financieros y por lo tanto implementar y /o mejorar la formación ética de los futuros o actuales profesionales en materia contable. Es un hecho de la realidad que el dominio contable se ha ampliado: no solo hablamos de contabilidad financiera, sino contabilidad medioambiental, contabilidad del capital intelectual, balance social... En cada uno de estos ámbitos se plantean cuestiones éticas. En ayuda de los profesionales acuden los

códigos de ética que ofrecen pautas de mínimo para seguir un comportamiento adecuado en la profesión, en los cuales subyacen principios y normas que establecen lo que la sociedad espera que se tenga en cuenta a la hora de la toma de decisiones.

De hecho en la práctica esas normas se aplican en forma mecánica. Y es más en una sociedad de corte legalista, ética y legalidad suelen confundirse,

8. LA ÉTICA Y LOS CÓDIGOS PROFESIONALES DE ÉTICA:

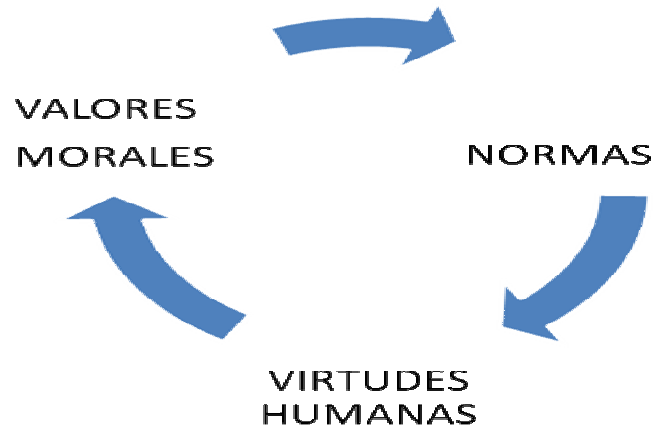
Los códigos son necesarios pero no suficientes, los profesionales en materia contable tienen que en el ejercicio de la profesión realizar juicios prácticos sobre situaciones concretas que se le presentan y por sobre todo obrar bien. Esto exige que no solo se conozcan las normas y tener siempre presente los valores en el intelecto, sino tener una buena personalidad, es decir valores que se corresponden con las virtudes, por lo tanto valores, virtudes y normas están interrelacionados.

El Código de Ética de IFAC para contadores profesionales incluye un conjunto de principios y valores técnicos y éticos con una explicación de cada uno: integridad, objetividad, competencia profesional y cuidado debido, confidencialidad y comportamiento profesional. Este énfasis sobre los valores y los principios es aún más agudo por un reconocimiento explícito de la superioridad de los principios por sobre las reglas. Considerando que los principios como bases para las reglas proveen una perspectiva más amplia para la conducta ética en la profesión contable. Con este acercamiento sería más sencillo evitar la visión legalista de la ética en la profesión contable o la aplicación mecánica de las reglas de la toma de decisiones.

Los valores morales (los bienes) implican reglas y al actuar de acuerdo con estas reglas se desarrollan las virtudes humanas, y como consecuencia estas virtudes hacen más fácil la tarea de alcanzar los valores morales

Podemos graficar la interdependencia de los valores morales, las normas y las virtudes humanas, (Ver el grafico) si el objetivo de la educación ética alcanza buenas prácticas profesionales, este debería insistir en despertar la sensibilidad moral, ayudar a realizar juicios sobre la conducta ética, e inducir y promover las virtudes morales. Posiblemente haya personas que sostengan que la educación ética se trata solamente de desarrollar un modo de razonamiento moral en los estudiantes. Estamos de acuerdo con las personas que piensan que esto no es suficiente. ¿Qué importa que un estudiante sepa razonar sobre la conducta ética si no están motivados a actuar éticamente? Entonces, desde nuestro punto de vista, la educación de la ética requiere no solo de desarrollo de habilidades intelectuales sino también del desarrollo de actitudes de buena conducta.

Otro problema que hemos observado es que, generalmente, las reglas, principios, valores y virtudes en la educación de la ética actual se enseñan de manera fragmentada. Pero, si los valores morales, reglas y virtudes están tan intrínsecamente relacionados, la educación de la ética debería enseñar todos estos elementos en su interrelación, aunque la orientación principal debería ser orientada a las virtudes, virtudes que son críticas para el comportamiento moral.



Por lo tanto, el principal objetivo en la enseñanza de la ética en el campo del profesional en materia contable es incidir en el comportamiento ético de quienes la reciben y no solo enseñar teorías y otras herramientas del campo de la ética para resolver dilemas morales. Por eso en la carrera de grado la formación en ética debe estar orientada a impulsar o motivar el comportamiento ético y la educación de virtudes, de que no solo se sepan que son, sino que se tienda al desarrollo ético personal.

¿Qué se puede hacer en la formación ética? Lo que se puede hacer a través de la enseñanza es mostrar virtudes, motivar al alumno a adquirirlas y explicarle como hacerlo, enseñar a tener un mejor comportamiento ético, mayor calidad humana. Conocer es saber hacer, es decir, implica la adquisición de competencias y procedimientos que les permitan seguir aprendiendo, simultáneamente con la permanente actualización de los conocimientos científicos y tecnológicos.

Con los argumentos que se han formulados en el presente apartado se refuerza lo ya manifestado anteriormente que en la carrera de grado la ética debe ser transversal en toda la curricula, complementada al final de la carrera con una materia de ética que permita integrar el aprendizaje interdisciplinar y en la carreras de postgrado no sólo debe ser transversal sino que debe existir un materia en la cual se profundice los contenidos teórico- prácticas de la ética.

BIBLIOGRAFÍA

ARANGUREN, J.L. (1995): "Ética", Ed. Alianza, Madrid.

BENITO, A.; CRUZ, A. (2007): Nuevas claves para la Docencia Universitaria, en el Espacio Europeo de Educación Superior, Narcea, Madrid.

CASAS, G. (2005): Ética General: Editorial de la Universidad Católica de Córdoba, EDUCC, Argentina

IFAC (2006): Código de Ética para contadores profesionales, Edición bilingüe del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP)-International Federation of Accountants (IFAC), México.

FACPCE (2009): Código de Ética Unificado, Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas Ed. Errepar, Buenos Aires, Argentina.

CORTINA, A. (1994): Ética de la Empresa, Ed. Trotta, Madrid.

DAVINI, M.C. (2009): Métodos de enseñanza. Ed. Santillana.

FARIAS GUTIÉRREZ, J.L.; VALENZUELA ACEVEDO (2006): Ética de los negocios y la dirección, Ed. Universidad Autónoma de Chile-Ril Editores, Santiago de Chile.

FERRETTI, C. (1993): Ética y Tributación, Zeus Ed. Argentina.

GÉLIMIER OCTAVE (1991): Ética de los Negocios, CDN-Limusa, México.

GRISOLÍA, H.J. (1995): Bases para la armonización de los objetivos de la Ética Profesional para el Contador de las Américas, XXI Conferencia Interamericana de Contabilidad, Cancún, México.

GRISOLÍA, H.J. (1999): El gran desafío a la Economía Globalizada en el marco cultural de la sociedad postmoderna: la recuperación, de la ética de los valores en el ejercicio profesional del contador público, XXIII Conferencia Interamericana de Contabilidad, San Juan de Puerto Rico.

GRISOLÍA, H.J. et altri (2003): Proyecto de Código Interamericano, XXI Conferencia Interamericana de Contabilidad, Panamá.

GRISOLÍA, H.J. (2007): Ética y Responsabilidad social en el ejercicio profesional del Contador Público. , XXVII Conferencia Interamericana de Contabilidad, Santa Cruz, Bolivia.

GRISOLÍA, H.J. et altri (2009): Importancia del Código de Ética de IFAC como Código de Ética Universal y Global válido para los Contadores Públicos, XXVII Conferencia Interamericana de Contabilidad, Cancún.

LLANO, C.: "El método del caso y el desarrollo de las capacidades activas", Nota técnica IPADE, México, (P) FHN-15

LÓPEZ DE LLERGO, A.T. (1999): Valores, Valoraciones y Virtudes. Metafísica de los valores de los valores, Cecsca, México.

- MAC INTYREALSDAIR, (1976): Historia de la Ética, Paidós
- MAC INTYREALSDAIR, (2001): Tras la Virtud, Ed. Crítica.
- MARINA, J.A. (1995): Ética a náufragos, Anagrama, España.
- Melendo, T. (1992): La dignidad del trabajo, Rialp, Madrid.
- MORLES, V. et altri (1996): Universidad, postgrado y educación avanzada. Caracas: Ed. del Ceisea, Universidad Central de Venezuela.
- PALADINO, M. et. Altri (2004): La responsabilidad de la empresa en la sociedad, IAE-Emece, Argentina.
- PEINADOR, A. (1968): Tratado de Moral Profesional, B.A.C., Madrid.
- PÉREZ LÓPEZ, J.A. et.al: El método del caso: Instrumento pedagógico para el profesional de la acción" Nota Técnica IESE, ASNN-3
- QUIROGA, H.(1987): Arte y lenguaje del cine, Buenos Aires, Argentina.
- RODRÍGUEZ LUÑO, Á. (1991): Ética General, Eunsa, España.
- RODRÍGUEZ LUÑO, Á. (1986): Ética, Eunsa, Pamplona.
- SPAEMANN, R. (1995): Ética, Cuestiones Fundamentales, Eunsa, Pamplona.
- VITTA, J.V. (2000): Introducción a la deontología contable, Fundación Síntesis, Argentina.
- VITTA, J.V. (2001): La Ética: una fiesta, Fundación Síntesis, Argentina.

Sección de Investigaciones Contables

**UNA PROPUESTA ACERCA DE LA ACEPTACION
DE LAS TEORIAS CONTABLES.**

CARLOS LUIS GARCÍA CASELLA

Dr. Carlos Luis García Casella.

- Contador Público - Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de Buenos Aires (1953)
- Doctor en Ciencias Economicas Facultad de Ciencias Economicas
Universidad de Buenos Aires (1957)
- Profesor Emérito - Universidad de Buenos Aires (2005)
- Docente Investigador categoría 1 Ministerio de Educación,
Programa de incentivos a Docentes Investigadores de
Universidades Nacionales
- Director del Centro de Modelos Contables de la
Sección de Investigaciones Contables – IIADCOM
- Autor de 199 Publicaciones (1957/2012)
- Director de tesis de Grado, Maestría y Doctorado.
- Autor de 164 presentaciones a congresos, reuniones y simposios (1981-2012)
- Director de Proyectos de Investigación Contable

Publicación presentada el 17/08/2012 - Aprobada el 19/10/2012

**UNA PROPUESTA ACERCA DE LA ACEPTACION
DE LAS TEORIAS CONTABLES.**

SUMARIO

Palabras Clave

Key Words

Resumen

Abstract

- 1. Introducción**
- 2. El Capitulo 1 – Introducción**
 - 2.1 Relación Teoría Contable e Informes Financieros para terceros.**
 - 2.2 Objetivo inicial discutible**
 - 2.3 Una Teoría o varias teorías**
 - 2.4 Consecuencia: estudiar la aceptación de las teorías**
 - 2.5 Las llamadas bases bajando de Teoría General a teorías parciales**
 - 2.6 El tema de los destinatarios de los informes**
 - 2.7 El medio ambiente o contexto de la Contabilidad**
- 3. El capitulo 2 – Alternative Theory Approaches**
- 4. El capitulo 3 Criticisms of present Theory Approaches**
 - 4.1 El problema de las relaciones entre la Teoría y la Practica**
 - 4.2 El problema de la asignación**
 - 4.3 La dificultad en los patrones normativos**
 - 4.4 Dificultades en la investigación de la interpretación de la conducta de los precios de los títulos valores.**
 - 4.5 El problema de la relación costo-beneficio.**
 - 4.6 Limitaciones en la exposición de los datos**
 - 4.7 Resumen**
- 5. Capitulo 4: Difficulties in achieving consensus: or general view**

6. El capítulo 5: Implications
 - 6.1 Implicancias para la investigación
 - 6.2 Implicancias para la política contable
7. Nuestra reflexión final
8. Bibliografía

PALABRAS CLAVE

**TEORIA CONTABLE – INFORMES FINANCIEROS
USUARIOS – PRÁCTICA CONTABLE**

KEY WORDS

**ACCOUNTING THEORY – FINANCES REPORTS
USERES – ACCOUNTING PRACTICE**

RESUMEN

Se analiza un informe de la A.A.A de 1977 referido a la aceptación de las teorías contables respecto a los conceptos y patrones de los informes contables financieros

ABSTRACT

Analysis of one report of the A.A.A of 1977 related of the acceptance of the accounting theories about concepts and standards of accounting finance reports

1. INTRODUCCIÓN:

En 1977 la entidad que agrupa a los investigadores contables de Estados Unidos de Norteamérica (en inglés American Accounting Association) emitió un informe acerca de la teoría contable y la aceptación de esa doctrina (Committees on Concepts and Standards for External Financial Reports 1977)

Desde la designación del grupo de autores surge una primera y principal refutación; si se autodenominan "Comité sobre Conceptos y Patrones de los Informes Contables Financieros para destinatarios externos al emisor mismo", siempre su tarea es una pretendida búsqueda de apoyo para lograr mejoría en dichos informes y creen que puede surgir directamente de los autores de Teoría Contable.

Los autores, dirigidos por Lawrence Revsine de la Universidad de Northwestern incluía ocho importantes investigadores:

- James R. Boatsmann de la Universidad de Oklahoma state.
- Joel Demsky: de la Universidad de Stamford
- John W Kennelly de la Universidad de Paul
- Kermit D. Larson de la universidad de Texas en Austin
- George V. Stabus de la Universidad de California en Berkeley
- Robert R. Sterling de la Universidad de Rice
- Jerry V. Weygandt de la Universidad de Wisconsin en Madison
- Stephen A Zeff de la Universidad de Tulane

O sea, todos docentes investigadores de Contabilidad con gran conocimiento del tema de la Teoría Contable pero reducida a Contabilidad Patrimonial y dentro de ella a Informes Contables.

En cierta medida no toman en cuenta los conceptos amplios que indicaba la publicación de la misma AAA de 1966 "Statement of Basic Accounting Theory"; al respecto decíamos en el año 2001. (García Casella – Rodríguez de Ramirez 2001; p. 53)

“El objetivo de la función contable es la medición y comunicación de datos sobre actividades socio-económicas pasadas, presentes y futuros” y aprovechando el citado trabajo de la AAA de 1966 hicimos la traducción parcial siguiente (García - Rodríguez p. 54)

“Esta definición de la Contabilidad es más amplia que aquella que se expresó en otros pronunciamientos sobre teoría contable. No se halla implícito que la información contable se deba basar necesariamente en datos de transacciones, y se demostrará que la información basada en varios tipos de datos no – transaccionales cumple con las normas para ser considerada contable.”

“Aunque las mediciones de activos y ganancias periódicas califican como información contable, nuestra definición de Contabilidad no se halla limitada a estas mediciones ni el concepto se limita a aquellas entidades en las cuales la obtención de ganancias periódicas constituye el principal objetivo.”

Durante nuestro trabajo analizaremos las contradicciones de estos importantes cambios en este meritorio y extenso trabajo, contradicciones con el trabajo de la AAA de 1966 y con la evolución de la Teoría Contable a partir de textos como el de Mattessich de 1964.

2. EL CAPITULO 1. INTRODUCCION

En 4 páginas los autores efectúan una introducción que abarca:

- a. Primera parte del párrafo 1
- b. Segunda parte del párrafo 1

2.1 Relación Teoría Contable e Informes Financieros para terceros.

En la primera parte del primer párrafo del capítulo introductorio dicen (CSEFR 1977: p1)

“There has been a persistent, widely held belief among accountants that the accumulation of accounting theory literature would eventually lead to a compelling basis for specifying the content of external financial reports”

En español puede ser:

Es común, entre los contadores, considerar que la acumulación de literatura acerca de la teoría contable podría servir de base para determinar el contenido de los informes financieros para terceros

Para relacionar la llamada literatura sobre Teoría Contable con los informes contables financieros para terceros ajenos al ente, los autores suponen que los contadores creen en las ventajas de una “acumulación de teorías contables.” La acumulación parece un concepto de matemática, considero que acumular 2,3, 100 o más teorías llamadas contables solo brindarían un panorama extenso al lector contador pero nunca podrían darle elementos para determinar contenidos de informes contables.

Independientemente del citado error que consiste en considerar virtud la mera acumulación de teorías en vez de pensar en un ordenamiento y análisis posterior a la mera acumulación de su utilización por algún profesional contable, creemos que nada de la Teoría en general puede ser base de contenido de ningún informe.

Nuestra opinión es que hay o debe haber una Teoría General de la Contabilidad que abarque teorías generales de cada área o segmento específico. Gerencial, financiero, gubernamental, macroeconómico, social, ambiental y futuros que genere la investigación con método científico sobre el tema.

A su vez, las posibles teorías generales de la Contabilidad Financiera pueden tener varias partes, una de ellas serían las teorías generales sobre los Informes Contables Financieros que tendrían estrecha relación con las teorías generales de los sistemas contables de entes emisores de informes contables financieros.

2.2 Objetivo Inicial Discutible

En la segunda parte del primer párrafo del capítulo 1 dicen (CSEFR1977:1)

“Indeed a primary objective implicit in the charge to this committee was to ascertain the extent to which existing accounting theories do in fact provide a basis for determining the content of external financial reports and resolving accounting controversies”

En español puede ser:

Por ello, un objetivo inicial implícito en la tarea a cargo de este comité era tratar de lograr cuales son las teorías contables existentes que proveen una base para determinar el contenido de los informes contables financieros de uso externo y así resolver las controversias contables al respecto.

Este objetivo considerado prioritario resulta equivocado; por mas que se recorran teorías generales de la Contabilidad Financiera no surgiría la determinación concreta del posible contenido de los informes contables financieros; las controversias seguirán existiendo.

Tal vez la solución más adecuada sería utilizar el método científico de resolución de problemas de la Contabilidad determinando las variables relevantes respecto al contenido de los informes contables financieros para uso externo y efectuar la modelización que permita orientar el futuro de sus contenidos en situaciones concretas determinadas en la Teoría General de los Informes Contables Financieros,

2.3 Una Teoría o Varias Teorías

En el tercer párrafo del capítulo 1 (CSEFB1977:1) dicen:

“In the view of this committee, a single universally accepted basic accounting theory does not exist at this time. Instead, a multiplicity of theories has been- and continue to be-proposed. Therefore, this statement cannot provide accounting with an unequivocally acceptable conceptual superstructure when the underlying foundations has not yet settles”

En español sería:

Desde el punto de vista de este Comité, una única Teoría Contable Básica aceptada universalmente no existe actualmente. En su lugar, una multiplicidad de teorías han sido propuestas y continúan siendo propuestas. De este modo, este informe no puede proveer a la Contabilidad de una superestructura conceptual cuando sus fundamentos no se pueden establecer.

Al respecto, opinamos que nunca va a existir una Teoría General de la Contabilidad única aceptada universalmente, pues no hay una sola Teoría Básica Única de la Economía o de la Administración o de ninguna disciplina estudiada con método científico. Lo que existe es una serie de avances de teorías que quieren extender el conocimiento contable pero siempre sujeto a posibles controversias. Sostener que este informe no puede proveer a la Contabilidad de una superestructura conceptual aceptable inequívoca mente parece un error, aparenta entender que la ciencia hace aportes definitivos, se acerca a lo que algunos denominan “acientífico”

2.4 Consecuencia: Estudiar la aceptación de las Teorías

En el cuarto párrafo de la Introducción (CSEFR1977 p 1) establecen lo que podrían hacer: analizar las teorías que conocen y su

posible aceptación y allí vuelve la meta: que ayuden a definir el contenido de los informes contables financieros; dicen:

“We believe that theory acceptance would not be facilitated by this committee’s attempting

“To impose theory closure. Numerous theories already exist. Selection of one such theory by this committee might be persuasive to some however, because of the complex nature of the process of theory acceptance (which is discussed in chapter 4), any imposed selection of one from among competing theories would not resolve existing debates and would not provide rigorously defensible theoretical closure.”

“According, this report does not attempt to develop a statement of universally accepted accounting theory’s instead ours is a statement about accounting theory and theory acceptance specifically, we explore certain theoretical approaches to accounting and explain the reasons why achieving consensus is an arduous task”

En español sería:

Creemos que la teoría aceptada no será facilitada por la tarea de este comité que impondría un cierre de la teoría. Existen numerosas teorías ya. La elección de una de ellas por este comité podría ser aceptada por algunos. Sin embargo, debido a la naturaleza compleja del proceso de aceptación de las teorías (lo cual sería discutido en el capítulo 4) una selección impuesta de una teoría frente a otras teorías en competencia no resolverá los debates actuales y no proveerá una defensa rigurosa de una conclusión teórica. De acuerdo con ello, este informe no trata de desarrollar una declaración de teoría contable universalmente aceptada; en su lugar es una declaración acerca de la teoría contable. En concreto exploraremos las razones por las cuales conseguir consenso al respecto es una tarea ardua.

Aquí nos gusta puntualizar:

- a. No hay ni habrá Teoría Contable aceptada por todo el ámbito de los investigadores con método científico de la Contabilidad
- b. Dedicar un capítulo integral (el cuarto) a tratar de aceptar cada una de las teorías parece tarea sin resultados posibles.
- c. Si tratan acerca de porque no pueden hacerlo de de es porque creen que se debe buscar CONSENSO, parece secuela de los PCGA llamados generalmente aceptados pero no mediante un método científico riguroso.

2.5 Las llamadas bases bajando de Teoría General a Teorías Parciales

En el subtítulo de la introducción aparece (CSEFR1977 p1) "Basis for Different Accounting Theories" pero aunque lo llamen Bases para Teorías Contables Diferenciadas en el texto descubren su interés parcial en:

- a. Teorías contables acerca de los informes contables financieros destinados a terceros.
- b. Propósitos de la Contabilidad Financiera.
- c. Dependencia de la Economía.

Así dicen (CSEFR1977 p1)

"There is currently an abundance of theories of external reporting. At a very general level, accounting writers appear to agree that the central purpose of financial accounting is the systematic provision of economic data about reporting entities. The data are provided to individuals and groups external to the reporting entity and it is generally acknowledged that profit seeking as well as not for profit entities maybe involved."

En español:

Corrientemente, hay abundancia de teorías referidas a los estados contables financieros para uso externo. A nivel muy general, los escritores

contables muestran un acuerdo acerca que el objetivo central de la Contabilidad Financiera es la provisión sistemática de datos económicos acerca de las entidades sobre las que informan. Los datos se proveen a individuos y grupos externos al ente emisor y se reconoce generalmente que la búsqueda de ganancias incluye a las entidades sin fines de lucro.

Estamos cada vez mas lejos de una Teoría General de la Contabilidad apta en el 2011 o en 1977, y nos reducimos a un enfoque parcial de posible teoría de los informes contables financieros, en criterios economicistas y pretendiendo que todos los entes que produzcan informes se ocupen del motivo ganancia.

Nos preocupa que asimilen el problema de los Informes Contables Financieros para terceros como el problema central de la Contabilidad Financiera, creemos que deben tomar en cuenta a los sistemas contables de cada ente que emita esos posibles informes, de los seres humanos que los preparan, los receptores los revisores y muchos más aspectos propios de una Teoría General de la Contabilidad Financiera. También parece que no toman en cuenta los aspectos de la Teoría General de la Administración que puede decir:

- a. Los entes lucrativos no tienen como único objetivo incrementar el patrimonio; tienen objetivos múltiples que se sub-optimizan mutuamente.
- b. Los informes contables financieros tienen también datos no económicos.

2.6 El tema de los destinatarios de los informes

Bajo el titulo de USERS de la Introducción, los autores se refieren a los usuarios o destinatarios de los llamados Informes Contables Financieros para terceros ajenos al ente y señalan (CSEFR1977 p2)

“The set of users of financial accounting reports sometimes is defined narrowly to include only presents owners of a reporting entity; at other times, it is defined broadly to include creditors,

employees, regulatory and taxing authorities charitable institutions and the “general public.”

En español sería:

El conjunto de los usuarios de los informes de la Contabilidad Financiera está definido algunas veces en forma restringida por incluir solamente los presentes participantes de la entidad sobre la que se informa; otras veces, se define en sentido amplio incluyendo acreedores, empleados, autoridades de regulación , autoridades impositivas, instituciones benéficas y el “público en general”

Vemos que soslayan el problema acerca de la existencia de informes contables financieros para terceros MONOPROPOSITO o MULTIPROPOSITO.

Aun insisten en un uso extendido de dichos informes para:

- a. Terceros afectados por el uso
- b. Afectados en forma indirecta
- c. Todos los miembros de la sociedad
- d. Futuras generaciones

Concluyen diciendo (CSEFR1977 P3) 2/3):

“In a “general” theory, the specification of users should be able to cope with a variety of individual and multi-persons configurations. Such a strong requirement implies that it a “general” is to exist and survive it should accommodate what is know or believed about the variety of users, such a theory. Indeed, such a theory should be able to cope with and say something about the desirability of a variety of institutional arrangement as well. Several critical questions are empirical and largely unexplored. As a consequence, several accounting theories – each incorporating highly specific views of user’s behavior – coexist. And the views of

user behavior are usually inconsistent across the theories that employ this approach”

En español sería:

En una teoría “general” las especificaciones acerca de los diversos usuarios serían capaces de enfrentar a una gran variedad de situaciones de personas individuales y grupos de muchas personas. Por ello, sería un requerimiento implícito que la teoría “general” existe y sobrevive acomodándose al conocimiento o las creencias acerca de la “variedad” de usuario. Por lo tanto, cuando una teoría sea capaz de enfrentar y abarcar los deseos de la gran variedad de usuarios, será considerada buena.

Algunas preguntas críticas son empíricas y están sin ser consideradas. En consecuencia algunas teorías contables – aquellas que incorporan muchos puntos de vista de la conducta del usuario – coexisten y los puntos de vista de la conducta del usuario son generalmente inconsistentes con las teorías que emplean esta metodología.

Vemos que concluyen el tema de los usuarios con:

- a. Reclamo de lograr una especie particular de Teoría General Contable que sirva en particular al tema de las necesidades de los usuarios.
- b. Le preocupa la variedad de usuarios pero no enfrenta el tema: mono propósito - multipropósito.
- c. Terminan reconociendo la inconsistencia de los trabajos citados; aprovechamos para reiterar Teoría General es de toda la Contabilidad e influiría en la Teoría General de la Contabilidad Financiera y la Teoría General de los Informes Contables.

Al respecto, decíamos hace años (García Casella 1999 p97):

“De la lectura de lo expuesto surge que los estados contables gravitan en la vida de los individuos y organizaciones a las cuales

pertenecen y también en la vida de los individuos y organizaciones, que no los producen sino que los conservan o utilizan”

“Por ello, creemos que es necesario generalizar y obtener en la materia pautas amplias que alberguen a todos los estados contables mediante un intento de elaboración de una teoría general de los estados contables”

2.7 El medio ambiente o contexto de la contabilidad.

Bajo el subtítulo Environment vuelven a hablar de una hipotética teoría general contable que abarque:

- a. El problema de las múltiples fuentes competitivas de la información frente a los informes contables de los que se ocupan.
- b. Versión multi-personal de los usuarios
- c. Influencia de la auditoría en los informes.

En este punto y en el llamado resumen insisten en pretender que una Teoría General, sin aclarar a cuál de ellas se refieren, ayude a los que elaboren políticas contables. El tema es arduo y debería desarrollarse ampliamente una Teoría General para el siglo XXI.

3. EL CAPITULO 2. ALTERNATIVE THEORY APPROACHES

En las páginas 5 a 26 hacen un importante trabajo de recopilación de las corrientes de autores de su propio país (EEUU) aunque hacen una advertencia (CSEFR1977 p5) sobre el valor de las teorías contables que tratan:

“In this chapter we classify accounting theories and summarize the dominant approaches that have evolved within each of the classifications.

We have discerned three basic theoretical approaches (1) Classical ("true income" and inductive) (2) Decision usefulness; and (3) information economics 1. This survey is intended to provide the foundation necessary for our subsequent examination of the reasons that the profession has been unable to achieve consensus on a "general" theory of external reporting"

"Note1. We should observe that some authors who have helped developed these approaches ay disavow any intention of having contributed to an accounting theory. Nevertheless each of these approaches has various been perceived as a potential source of a theory of accounting or as a basis for determining the content of external financial reporting

The widespread acceptance of these perceptions leads the committee, tentatively at last, to recognize each as an approach to theorizing in accounting"

En español sería:

En este capítulo clasificaremos las teorías contables y reuniremos las aproximaciones principales que incluyan cada una de las clasificaciones. Hemos clasificado tres abordajes teóricos básicos: (1) modelo clásico ("ingreso verdadero" e inductivo); (2) utilidad para la decisión; y (3) economía de la información 1 Este estudio se hace entendiendo que permite proveer los fundamentos necesarios para nuestro examen posterior de las razones por las cuales la profesión ha sido incapaz de lograr consenso acerca de una teoría "general" de los informes contables para terceros.

1. Observaremos que algunos autores que tienen gran desarrollo en estos abordajes pueden rechazar la intención de haber contribuido a una Teoría Contable. Sin embargo, cada uno de esos abordajes han sido percibidos muchas veces como una fuente potencial de una teoría de la Contabilidad o como una base para determinar el contenido de los informes financieros al exterior. La amplia aceptación de esas percepciones hace

que el Comité, tentativamente, los reconozca como una aproximación a la teorización contable.

Al respecto nuestro comentario es:

- a. Los llamados "tres abordajes básicos" no son de la Contabilidad en general sino de la parte de la Teoría de la Contabilidad Financiera que se ocupa de los informes contables financieros
- b. Reiteran la preocupación de lograr una relación directa entre los autores tratados y los profesionales que ejercen los conocimientos contables al presentar informes contables financieros.
- c. Insisten en lograr "consenso" para una Teoría General de la Contabilidad no es el método aconsejado por epistemólogos.
- d. Aceptan que algunos autores que citan no pensaban que estaban contribuyendo a una Teoría General de la Contabilidad. Aquí hay un abuso en su utilización si los juzgan por algo que no pensaban hacer.
- e. Una "fuente potencial" de la Teoría General es muy general y llevaría mucho tiempo intentar vincular la Teoría General con esos trabajos preparados para otro destino.
- f. La base determinante de los contenidos de los informes contables financieros se podría hacer a través de un largo pasaje entre la Teoría General Contable y las diversas teorías particulares derivadas.

No tenemos duda que los abordajes clásicos para el desarrollo teórico abarcan obras clásicas de la literatura contable de Estados Unidos de Norteamérica, pero resulta que no hay ninguna comparación con aportes de otros autores más recientes a ese año 1977 por ejemplo Mattessich de 1964 en su "Accounting and Analytic Methods"

Parece que la enumeración de autores desde 1922 a 1975 sirve para conocer parte del pensamiento contable norteamericano entre esos años y sería útil para una historia del pensamiento contable.

En el resumen del capítulo dicen (CSEFR1977 p25)

“In this chapter we have identified and classified three prominent approaches to the construction of accounting theory: (1) classical (“time income” and inductive) models; (2) decision-usefulness; and (3) information economics. Our synopsis clearly indicates many differences in problems addressed, assumptions made, and analytic methods employed across the various approaches. While the differences are fundamental and starkly visible, and while the issues and conclusions are often inconsistent among alternative approaches, theorists have had little success, in reconciling these differences or in persuading critics that their unique structure is superior to others. Issues are continually recycled and closure appears to be no nearer”

En español sería:

En este capítulo, hemos identificado y clasificado tres abordajes destacados para la construcción de la Teoría Contable: (1) Modelo clásico (“ingreso o resultado real” e inductivo) (2) Utilidad para la decisión (3) Economía de la Información. Nuestra sinopsis indica claramente como los diversos abordajes tienen claras diferencias en los problemas que resuelven, los supuestos que crean, y los métodos analíticos empleados. Mientras las diferencias son fundamentales y rigurosamente visibles, y mientras las cuestiones y las conclusiones son frecuentemente inconsistentes respecto a abordajes alternativos, los teorizadores han tenido poco éxito en reconciliar esas diferencias o en persuadir a los críticos que su estructura única es superior a las otras. Las cuestiones están continuamente renovadas y el final no aparece cercano.

Pero no toman en cuenta al citado autor Richard Matherich que en 1963 desde Berkeley, California, decía (Matherich 1964/2002 p. IX):

“El propósito de este estudio es presentar una estructura unificada de la Contabilidad y hacer conocer al lector los nuevos desarrollos significativos en esta disciplina. La inclusión del término “método analíticos” en el título de este libro, parece estar justificada por el hecho de que muchas de las influencias recientes en

Contabilidad, provienen de las ciencias administrativas y de sus enfoques analíticos cuantitativos.”

Nos extraña que los autores que tratan no incluyan el libro de Mattessich de 1964 y si el de Ijiri de 1971.

Volviendo al autor de 1964, nos parece adecuada su opinión (Mattessih 1964/2002 p. 387)

“De esta manera se introdujo una nueva visión de la Contabilidad, que no constituye una teoría completa, sino un basamento y un esquema para la construcción de dicha teoría sin dudas, este libro está plagado de todas las limitaciones implicados en los primeros intentos”.

En esa línea presentamos en el año 2001 un aporte que intenta, sobre la base de la obra señera de Mattessich aportar elementos que purifiquen de economicismo los primeros pasos y continúe con otros pasos.

Así el texto de 2001 (García Casella – Rodríguez de Ramirez (2001, p. 11)

“Con ello consideramos haber contribuido a la determinación de elementos para la formula de una Teoría General Contable, en consonancia con nuestros objetivos de:

- a) Lograr repercusión en Argentina de las teorías contables desarrolladas en el exterior.
- b) Enumerar los principales problemas contables implícitos o explícitos en numerosos autores del periodo científico de la contabilidad.
- c) Formular hipótesis alternativas que intenten la solución de los problemas principales.
- d) Enumerar leyes posibles de la actividad contable.
- e) Contrastar empíricamente con los autores seleccionados.

- f) Detectar problemas que pueden ser base para la futura hipotética formulación de Normas Tecnológicas Contables no coercitivas.

4. EL CAPITULO 3 CRITICISMS OF PRESENT THEORY APPROACHES

En este capítulo de crítica a los abordajes actuales de la Teoría Contable analizan el problema de la relación entre la teoría y la práctica, el de la asignación, las dificultades con los patrones normativos, las dificultades en la interpretación de las teorías contables basadas en la investigación del precio de los títulos-valores; el problema de la relación costo-beneficio y las limitaciones de la expansión del número de los datos.

En todos los casos vemos que no se refiere a la Contabilidad como ciencia factual, cultural aplicada solo base para informes contables financieros.

4.1 El problema de la relación entre la teoría y la práctica.

Nos parece inadecuado que los contadores que ejercen en base a sus conocimientos de la disciplina contable pretendan "recetas" de las teorías para poder hacer mejor sus tareas: pretender un "Manual del Buen Contador" que explique lo que tiene que hacer en su totalidad es una utopía, hace falta criterio personal para ejercer en base a la teoría pero con un esfuerzo personal propio de seres que no actúan mecánicamente.

Las críticas a las teorías se concentran en los informes contables financieros, los autores del trabajo dudan de la capacidad de los teóricos que estudian para resolver problemas complejos. Puede compartirse ese juicio pues solamente una Teoría Contable General puede AYUDAR a resolver, pero no resolverá todos los problemas de los contadores que practican, quedaría un margen, más o menos grande, para que los contadores apliquen su juicio o criterio personal igual que hacen los médicos respecto a la medicina y los abogados respecto al derecho.

4.2 El problema de la asignación.

Consideramos que este problema es esencial de la disciplina, ya lo trataba un autor de Contabilidad Macroeconómica (Ohlsson (1960, p.13)

“El problema de decidir en que cuenta (dentro de un plan contable dado) hemos de registrar una transacción se llama aquí el problema de la asignación”

A sí dicen (CSEFR1977 p.32)

“Most of the alternative approaches to specifying the content of external financial reports rely heavily upon allocation processes. Even if allocation procedures are avoided in formulating the general frame work of a proposal, they are frequently introduced at a more specific level. Thomas (1969.1974) has argued that the allocation problem is an inherently insoluble one that pervades most external reporting proposals”

En español sería:

La mayor parte de los abordajes alternativos elaborados para especificar el contenido de los informes contables financieros para uso externo confían fuertemente en procesos de asignación. Aun cuando los procedimientos de asignación están aludidos en la formulación del marco conceptual general de una propuesta, frecuentemente esta introducido en un nivel más específico. Thomas (1969.1974) ha argüido que el problema de la asignación es un problema insoluble en si mismo que invade la mayoría de las propuestas de informes de uso externos.

Al respecto, opinamos:

- a) No hay duda que la asignación correcta corresponde a la estructura y diseño del sistema contable que incluye el catalogo de unidades contables a utilizar pero la Teoría general de la Contabilidad no influiría sino a través de la Teoría de la

Contabilidad Financiera y la Teoría de los Sistemas Contables Micro y Micro sociales.

- b) No hay duda que no tratan la asignación los llamados marcos conceptuales de los actuales y anteriores reguladores de la Contabilidad Financiera desde la Enorme Crisis 1929/1935.
- c) No es científico declarar insoluble el problema de la asignación porque parte de la base de muchas teorías contables y debemos estudiar y ofrecer posibles soluciones.

4.3 La dificultad en los patrones normativos.

En este punto hace énfasis en las dificultades de la emisión de patrones normativos; no hay duda que es un tema no investigado suficientemente pues generalmente se fijan normas sin considerar el interés del usuario, pero esto tiene poco que ver con una Teoría General.

4.4 Dificultades en la investigación de la interpretación de la conducta de los precios de los títulos valores.

Un estudio economista-financiero de una parte pero no el de todo de los informes contables financieros; me refiero al Mercado de Capitales y su abandonada hipótesis de eficiencia del mercado.

No es útil para una Teoría General Contable, es una partecita.

4.5 El problema de la relación costo-beneficio

Indica claramente que ese análisis Costo-Beneficio no sirve para elegir una Teoría Contable General.

4.6 Limitaciones en la expansión de los datos.

No está probado que MAS INFORMACION es mejor que MENOS INFORMACION. Se rechaza las ideas de los que propugnen la expansión de los datos.

4.7 Resumen

Señalan (CSEFR1977 p. 39)

"In this chapter, we have reviewed a variety of reasons why individual accountants may be dissatisfied with the various approaches to developing an accounting theory. We have not attempted to provide an exhaustive enumeration; instead, our discussion illustrates major issues. Although the reader may well have edition al points of contention or crisis, this limited discussion should suggest the breadth of the problem".

En español sería:

En este capítulo, hemos reunido una variedad de motivos por los cuales los contadores individualmente pueden estar satisfechos en los varios abordajes que desarrolla una teoría contable. No hemos hecho una exhaustiva enumeración; en cambio: nuestra discusión ilustra las mayores cuestiones. El lector puede muy bien tener puntos de vista adicionales acerca del contenido de las críticas, esta discusión limitada sugerirá la gran envergadura del problema.

Opinamos al respecto.

- a) No es posible satisfacer todas las necesidades de los contadores como individuos independientes; tal vez la solución es lograr opiniones de grupo o conjuntos de contadores en situaciones particulares diversas. Ninguna teoría contable actual o futura servirá para su aplicación digamos "automática" al deliberar sobre el contenido de los informes contables financieros.
- b) No creemos que la discusión de las cuestiones que eligen ayude a formar una Teoría General Contable.
- c) Como lector, sin agregar nuevos puntos de vistas al contenido de las críticas, coincido que hay un problema insoluble: decidir el contenido de los informes contables financieros sin haber hecho una REAL Teoría General Contable.

5. CAPITULO 4 DIFFICULTIES IN ACHIEVING CONSENSUS, A GENERAL VIEW.

Al tratar las dificultades para alcanzar consenso, en este capítulo proponen una revisión general de la cuestión.

Comienzan sosteniendo que los cambios que notan y que pronostican para la Contabilidad pueden ser más REVOLUCIONARIOS que EVOLUCIONARIOS, se apoyan en Kuhn.

Sin recurrir a Kuhn sostenemos que lo verdaderamente revolucionario es:

- a) Salir de los informes contables financieros
- b) Trepar por el resto de la Contabilidad Financiera y sus diversos componentes
- c) Reconocer que la igualdad CONTABILIDAD = CONTABILIDAD FINANCIERA es falsa.
- d) Peor la igualdad nociva INFORME CONTABLE FINANCIERO = CONTABILIDAD
- e) Esta revolución en la línea de Mattessich y autores posteriores puede llegar a lograr una Teoría General Contable eludiendo el debate llamado multiparadigmático
- f) No nos escapemos de la Contabilidad a ampararnos en epistemólogos, para nosotros basta aprovechar de la filosofía una Ontología y una Epistemología, ambas con realismo moderado y la consecuente Ética o Filosofía Aplicada.
- g) Así la Teoría General Contable en el futuro tratarían el tema del contenido de los informes contables financieros.

6. EL CAPITULO 5: IMPLICATIONS

Resumen 2 implicancias: (1) Para la investigación (2) para la política.

6.1 Implicancias para la investigación

Señalan tres:

- I. El resultado final de la Teoría no puede ser ordenada o sea por Fiat
- II. La Teoría de Informes de Uso Externo tiene un gran alcance mayor que el que se percibe generalmente
- III. Todos los abordajes teóricos son imperfectos vistos desde la perspectiva de algún abordaje alternativo.

6.2 Implicancia para la política contable.

Hasta que se obtenga el consenso para aceptar un paradigma la utilidad de las teorías contables para ayudar las decisiones de política es parcial.

7 NUESTRA REFLEXION FINAL.

Parece que la tarea del comité en 1977 reúne buena información sobre los autores norteamericanos de Contabilidad entre 1922 y 1975 con algunas omisiones como la de Mattessich 1964.

Al pretender obtener de esos autores apoyo a la solución del problema del contenido los informes contables financieros se han alejado de la posibilidad de una Teoría General Contable. Este informe y cada uno de los trabajos son aportes a la investigación contable con método científico.

Tal vez se pueda difundir las ideas de lo que se considera una Teoría General de la Contabilidad sin atarla al beneficio de los contadores prácticos que piden, según parece, apoyo para no tener que desarrollar la riesgosa tarea de juicio o criterio frente a los informes contables financieros.

8. BIBLIOGRAFIA

COMITTEE ON CONCEPTS AND STANDARDS FOR EXTERNAL FINANCIAL REPORTS:
(1977)

GARCIA CASELLA, C.L. y RODRIGUEZ DE RAMIREZ, M. del C. (2001): Elementos para una Teoría General de la Contabilidad" edito la Ley Bs As Argentina ISBN 950-527-480-7

GARCIA CASELLA, C.L. (1999): "La Teoría y los Estados Contables" editorial Economizarte Buenos Aires Argentina. ISBN 987-9372-05-0

MATTESSICH, R. (1964-2002): "Contabilidad y Métodos Analíticos- medicina y proyección del ingreso a la Riqueza en la Microeconomía y en la Macroeconomía" traducción de GARCIA CASELLA y RODRIGUEZ DE RAMIREZ Editó la ley Bs As Argentina ISBN 950-537-731-8

OHLSSON, I. (1960): "Contabilidad Nacional "traducción del inglés de Fernando M de Esendrillas Aguilar Madrid España NR 4485-57.

"STATEMENT ON ACCOUNTING THEORY AND THEORY ACCEPTANCE" edito AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATIONS USA ISBN 0-86539-010-X

Sección de Investigaciones Contables

**PRODUCCIÓN CONJUNTA Y ANÁLISIS MARGINAL:
ESTADO DEL ARTE EN RELACIÓN AL TEMA.
PARTE I**

CHRISTIAN KUSTER

CR. PROFESOR CHRISTIAN KUSTER

- Contador Público y Consultor en Costos y Gestión.
- Posgrado de Especialización en Costos y Gestión – Universidad de Buenos Aires
- Aspirante al Doctorado en Contabilidad – Universidad de Buenos Aires
- Profesor Adjunto. Cátedra de Contabilidad de Costos. Facultad de Ciencias Económicas y Administración – UDELAR.
- Profesor de la materia Costos Industriales del Posgrado en Costos – Facultad de Ciencias Económicas – UDELAR.

Publicación presentada el 15/08/2012 – Aprobada el 30/10/2012

**PRODUCCIÓN CONJUNTA Y ANÁLISIS MARGINAL:
ESTADO DEL ARTE EN RELACIÓN AL TEMA. PARTE I**

SUMARIO

Palabras Clave
Key Words
Resumen
Abstract

- 1. Introducción al estado de desarrollo del conocimiento en relación al tema.**
- 2. Análisis de las diversas concepciones teóricas que abordan la temática específica**
 - 2.1 El análisis marginal y la producción conjunta**
 - 2.2 Crítica al método de deducción de ingresos por producción y venta del subproducto del costo del producto principal**
 - 2.3 La preferencia o conveniencia contable del criterio del costo nulo**
 - 2.4 Análisis crítico de algunas concepciones teóricas**
- 3. La producción conjunta en los servicios**
- 4. Conclusiones**
- 5. Bibliografía**
 - 5.1 Bibliografía complementaria revisada.**

PALABRAS CLAVE

**COSTOS - PRODUCCIÓN CONJUNTA – DECISIONES –
ANÁLISIS MARGINAL**

KEY WORDS

COSTS - JOINT PRODUCTION - DECISIONS - MARGINAL ANALYSIS

Aclaraciones previas

El presente trabajo consta de alrededor de 10.400 palabras, superando el límite que autorizan las Normas de Publicación vigentes para la Revista. Por esa razón y ante la inconveniencia técnica de reducir su extensión, el autor manifiesta expresamente su acuerdo en que sea publicado en dos partes, asumiendo el compromiso de marcar la separación de ambos segmentos y de colocar en el inicio del segundo una síntesis del contenido del primero para permitir su comprensión, sin perjuicio que los interesados pudieran consultar el correspondiente texto completo.

RESUMEN

El trabajo ha sido elaborado en el marco del proceso de admisión al Doctorado en Contabilidad de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires. Su objetivo es exponer sobre el estado actual del conocimiento en lo que refiere a las problemáticas que plantea el fenómeno de la producción conjunta en el cálculo de costos y su utilización en el proceso de toma de decisiones, especialmente bajo la óptica del Análisis Marginal.

JOINT PRODUCTION AND MARGINAL ANALYSIS: STATE OF THE ART ON THE ISSUE. PART I.

ABSTRACT

This article has been done in the context of the admission process to the PhD in Accounting, Faculty of Economics, University of Buenos Aires. Its aim is to expose the current state of knowledge

about the problems related to the phenomenon of joint production in cost calculations and its use in decision-making process, especially from the perspective of Marginal Analysis.

1. INTRODUCCIÓN AL ESTADO DE DESARROLLO DEL CONOCIMIENTO EN RELACIÓN AL TEMA

Para el desarrollo de esta temática se realizó una revisión bibliográfica de la literatura relacionada. Los conceptos encontrados permiten afirmar que se estará frente al fenómeno de producción múltiple conjunta cuando, en un solo proceso productivo y a partir del procesamiento de un conjunto común de insumos, se obtenga simultáneamente la producción de dos o más productos que no se puedan identificar hasta que se culmine dicho proceso, punto que se conoce como "de separación" (Split off point). Luego de ese punto se pueden identificar, básicamente, dos tipos de productos: principales y subproductos.

La diferencia entre uno y otro radica en si forman parte del objetivo productivo principal de la empresa y, relacionado íntimamente a esto, en su relevancia económica.

En efecto, los productos principales constituyen el objetivo comercial y productivo primario, con lo cual su peso económico será mayor al de los subproductos que surgen como consecuencia inevitable del proceso, en general como parte de la merma de materia prima.

En cuanto al cálculo de costos de la producción conjunta con la finalidad de informar a terceros interesados, la literatura especializada ha profundizado en lo que refiere a modelos, criterios, elaboradas formulaciones matemáticas y herramientas prácticas que conforman los sistemas de costeo en sí, pero no ocurre lo mismo en lo que concierne a su uso en la toma de decisiones.

La mayoría de los autores se limita a prevenir al lector acerca de lo desacertado que sería utilizar esa información en decisiones de negocio, en virtud de la arbitrariedad de los criterios de reparto de costos conjuntos. Pero, a excepción de Yardin –y en menor medida Backer- , no se plantean ejemplos ni se especifican criterios adecuados a ese tipo de decisiones.

A juicio de quien escribe , ese vacío académico ha permitido – dentro y fuera de la profesión contable- que aquellos criterios elaborados para informar a terceros sean utilizados en informes internos, a pesar de las advertencias y haciendo caso omiso de las recomendaciones de los autores especializados y del antiguo enunciado de “diferentes costos para diferentes propósitos”. (Hansen y Mowen, 1996: 233 a 258, NIC 2; párrafo 14. Horngren et al, 2007: 565. ACODI, 2001: 43.Sáez Torrecilla et al, 1993; 258 a 283. Giménez et al, 1995: 201, 603 y 626.Mallo et al, 2000: 91.Baker et al, 1997: 288 y 297)

En lo que refiere a la bibliografía anglosajona actual, para Hansen queda muy claro que el único objetivo de distribuir costos conjuntos – costos que el autor considera “no separables”- es asignar costos a los inventarios en el marco de la contabilidad para terceros, entre ellos las entidades fiscales, ya que el criterio definido para distribuirlos impacta directamente en el valor de los inventarios, en el costo de lo vendido y en el beneficio económico que sirve de base para el cálculo del impuesto a la renta y eventuales impuestos a los activos o al patrimonio neto.

Pero “la distribución de costos conjuntos no es apropiada para cierto tipo de decisiones administrativas” ya que “Aunque obtener cifras de inventario para propósitos de balance y determinación de ingresos sea la consideración primaria en la distribución de costos conjuntos, el costeo de productos conjuntos puede afectar el control de costos y la toma de decisiones; por ello es importante comprender cuando puede ser engañoso el uso de la distribución de costos de productos conjuntos”.

En tal error se puede caer si el analista o usuario de la información de costos no advierte que la producción simultánea del conjunto de productos es inevitable, por lo tanto, los costos de cada uno en particular son irrelevantes, sobre todo en lo que refiere a decisiones de producto o de precio.

Tal como lo expresara textualmente este autor: *“no hay mas alternativa que producir el paquete”*.

De esta misma manera impactará en la distribución de utilidades a los accionistas, razón por la cual las Normas Internacionales de Información Financiera (NIC, NIIF o IFRS por su sigla en inglés) , en especial la NIC 2, establece que una vez definido, este criterio no puede variar en cada ejercicio sino que deben utilizarse “bases uniformes y racionales”. (Hansen y Mowen, 1996: 235 y 246. NIC 2: párrafo 14).

Existen solamente dos áreas donde –a nuestro juicio- este autor incurre en algunas confusiones al asimilar el concepto de producción conjunta al de producción múltiple alternativa, con lo cual el enfoque sería totalmente distinto.

En primer lugar cuando afirma que *“Un caso similar de proporciones fijas es cuando la demanda establece la mezcla del producto. En el ejemplo del enlatado de duraznos podría ser posible alguna variante en la mezcla de productos en que la enlatadora escogiera recortar el durazno extra y súper extra para favorecer el relleno de pasteles, sin embargo los productos deben producirse en las proporciones deseadas por los consumidores, y la cantidad de duraznos extra y súper extra está limitada por las condiciones de la cosecha.*

En ocasiones la demanda puede ser tan rígida que sería conveniente considerarla como demanda de un solo producto y en consecuencia no sería útil la distribución de costos” Creemos que no se puede asimilar el escaso margen de maniobra de esta empresa a la imposibilidad total de elegir que proporción de productos elaborar.

En el caso que ejemplifica, la distribución de costos sería útil para evaluar la rentabilidad de cada producto y tomar alguna decisión al respecto, tal como bajar un precio para probar alterar la demanda, o estudiar la posibilidad de llegar a otro mercado, como por ejemplo la exportación. En el caso de la rigidez en la compra de materia prima, puede que el autor se refiera a aquellas ocasiones en que ésta se compra al mismo precio en su totalidad, sin importar la calidad (extra, súper extra o común) y se somete luego a un proceso de clasificación previo al procesamiento. Este sería un caso de "compra conjunta", perfectamente asimilable a la producción conjunta, ya que la materia prima comprada se somete a un proceso al fin –la clasificación–, del cual se obtienen varios productos de distintas calidades .

En segundo lugar cuando afirma: *"Es frecuente que se incurra en costos conjuntos para productos que son alternativos...la producción de uno reduce la del otro.. como en el método de reemplazo de la refinería"* caso en el cual "puede utilizarse el costo de oportunidad del producto que se sacrifica" creemos que confunde nuevamente producción conjunta con producción múltiple alternativa.

En estos casos la realidad económica indica que sigue existiendo un costo conjunto común –dado, por ejemplo, por el costo de un barril de petróleo- y diversos "paquetes" de ingresos conjuntos –alternativos, en esto coincidimos-, pero en todos los casos la distribución de costos a la interna sigue siendo inconducente.

Finalmente, y con mucha claridad conceptual, el profesor Hansen resume que *"es mejor calcular el costo total y las ventas totales para cada alternativa y calcular la diferencia"*.

Si la producción de dos o más productos es simultánea, implica necesariamente la existencia de costos conjuntos e indirectos a cada producto en particular, pero directos al conjunto. Según Giménez, *"el problema principal reside en la proporción y mecánica de asignación de estos recursos indirectos a las salidas pero directos a la función, departamento o actividad, en que se incurren para acometer una actividad"*

productiva". A través de este concepto, el autor plantea que habrán determinadas decisiones que se podrán tomar y otras que no.

En aquellas que afecten al proceso conjunto y las actividades relacionadas, los costos conjuntos serán manejables pues reaccionan de forma previsible ante la decisión. Pero en aquellas referidas a las "salidas" —es decir los productos particulares— el costo conjunto es inalterable, tanto como la conformación de la producción. (Giménez, 2006: 113).

Una línea conceptual similar es sostenida por Horngren, quien enfatiza el hecho de que los costos calculados para informes externos pueden resultar no ser adecuados para decisiones gerenciales, en el marco de "diferentes costos para diferentes propósitos". Lo ejemplifica cuando plantea la interrogante acerca de si los costos conjuntos asignados a los coproductos deben utilizarse para tomar decisiones de fijación de precios e inmediatamente responde en forma negativa, ya que no existe una relación de causa efecto entre cada coproducto en particular y el costo conjunto. (Horngren et al, 2007: 566 y 577).

La arbitrariedad en los procesos de asignación es analizada en detalle por Sáez Torrecilla, quien citando a Arthur L. Thomas explica que ésta quedaría superada si se "*cumpliesen estos requisitos*:"

- 1- *Proporcionar información general y clara sobre como asignar el coste*
- 2- *Posibilidad de defenderlo sobre todas las demás formas de poder efectuar ese reparto.*
- 3- *Ser capaz de asignar a cada receptor la parte exacta de coste que le corresponda, ni más ni menos.*
- 4- *Ser susceptible de verificación con la realidad, es decir, tiene que poder verificarse.*

Y dado que cuando se trata de reparto de costes utilizados de manera común o conjunta es imposible que algún proceso de asignación cumpla con los cuatro requisitos anteriores, es por lo que Thomas afirma la arbitrariedad de esos procesos."

Este autor introduce el concepto de que los productos conjuntos no solo incluyen a los coproductos y subproductos, sino también a una categoría residual que incluye a los residuos, imperfectos o defectuosos y los inservibles.

El hecho es que algunos –si cumplen las condiciones- pueden ser aprovechados de alguna forma, vendidos o reprocesados. O de lo contrario deberá la empresa deshacerse de ellos, situación en la cual también deberá enfrentar un cierto costo, relacionado casi siempre al cumplimiento de normas medioambientales.

Procede a continuación a analizar los diversos métodos de distribución conocidos, incluso algunos de elevada complejidad matemática –como el caso del método basado en la teoría de los juegos-, y a comparar finalmente sus resultados, concluyendo que *“cada uno de ellos ofrece resultados diferentes para la asignación de los costos conjuntos y, consecuentemente, presenta costos totales y beneficios también diferentes para cada uno de los productos.”* Con lo cual *“es fácil deducir el riesgo que entraña la toma de ciertas decisiones relacionadas con la producción conjunta”*. Según este autor español, estos métodos de distribución de costos solo habilitan a tomar decisiones sobre valoración de activos y determinación de resultados.

Presumimos que se refiere a formulaciones realizadas dentro del marco de la contabilidad para terceros, porque de lo contrario caería en una grave contradicción, ya que párrafos atrás alertaba ciertamente sobre las posibles confusiones en materia de determinación de **beneficios**, para luego permitir su uso en la **determinación de resultados**. Ciertamente que un lector entrenado puede entrever estas cuestiones, pero nos surge seriamente la duda en lo que refiere a los estudiantes de grado, en sus primeras aproximaciones a la materia (Sáez Torrecilla et al, 1993:260 a 282)

Algo similar ocurre con Backer, Jacobsen y Ramírez Padilla, quienes en la introducción al capítulo 9 “Sistema de costos para productos conexos (conjuntos y subproductos)” expresan que *“Este capítulo*

analizará situaciones en las que dos o mas productos se fabrican en conjunto a partir de un solo grupo de registros de costos, que no pueden identificarse o relacionarse fácilmente con los productos individuales. En tales casos, debe emplearse algún método para asignar los costos totales entre los productos conexos. De otra manera no se pueden determinar costos unitarios de producción ni medir los ingresos del período". De la lectura de las páginas que siguen se deduce que se refiere a cálculos en el marco de la contabilidad de publicación. (Backer, et al, 1997:295)

La temática es también abordada desde la economía, como el caso de la obra "Aportaciones a la teoría de la producción conjunta" (Luigi Pasinetti *et al*, 1986) aunque las aplicaciones luego analizadas se encuentren en el campo de la microeconomía y no específicamente en el área contable o de análisis de gestión.

Fue abordado en "Contabilidad de Costes para Toma de Decisiones" (Rosanas y Ballarin, 1996) específicamente en el capítulo de Productos Conjuntos y Subproductos, donde se analizan los costos conjuntos en la toma de decisiones sobre productos individuales y sobre el lote conjunto.

Existen casos de producción conjunta analizados por Antón García en "Resultados de la empresa ganadera" (García.2008).

En general se puede decir que el concepto que prevalece en la bibliografía especializada se sintetiza en la siguiente expresión : **"Aunque la contabilidad de los costos conexos es esencial para la medición de las utilidades, los costos derivados de los productos tienen escaso valor para la toma de decisiones de la gerencia..." y su uso "con frecuencia dará como resultado decisiones erróneas"**. Ante la existencia de productos conexos, solo los ingresos y costos totales son pertinentes, y no los ingresos y costos de los productos individuales. (Baker et al, 1997:295).

Hay entonces una coincidencia general en que la rentabilidad de la venta de los productos conexos no debe ser evaluada en forma

individual, sino en forma conjunta, en consonancia justamente con la característica que distingue a este tipo de artículos: su producción simultánea y condicionada técnicamente a partir de un tronco común de insumos y proceso.

2. ANÁLISIS DE LAS DIVERSAS CONCEPCIONES TEÓRICAS QUE ABORDAN LA TEMÁTICA ESPECÍFICA

2.1 El Análisis Marginal y la producción conjunta

En el trabajo "Aplicación del análisis de punto de equilibrio a la producción múltiple condicionada técnicamente" (Lecueder *et al*, 2005) se efectúa una detallada revisión de la temática, con un grado de profundidad muy alto, en particular cuando atacan el problema de las unidades conjuntas no vendidas, que permanecen remanentes en el stock final.

Particularmente Backer enfatiza en lo desacertado que sería utilizar las distribuciones de costos conjuntos para tomar decisiones, y lo ejemplifica a través de un caso en que los costos conjuntos de una empresa se distribuyen entre los dos productos conexos X e Y en función de las cantidades producidas, de tal manera que ambos resultan con un costo unitario de 1.200\$. Las ventas se conforman de esta manera:

Producto

X 10.000 unidades a un precio de 1.500\$

Y 5.000 unidades a un precio de 1.100\$

Con lo cual podría prepararse el siguiente estado de resultados sectoriales:

| | Producto X | Producto Y | Total |
|-----------------|----------------|---------------|----------------|
| Ventas | \$ 15.000.000 | \$ 5.500.000 | \$ 20.500.000 |
| Costos | \$ -12.000.000 | \$ -6.000.000 | \$ -18.000.000 |
| Utilidad | \$ 3.000.000 | \$ -500.000 | \$ 2.500.000 |

El producto Y estaría mostrando una pérdida de \$ 500.000 que no sería mas que un "espejismo". Ninguna decisión puede tomarse en base a estos datos. Discontinuar o renunciar a la venta del producto Y solo tiene como efecto renunciar a su contribución al beneficio global por \$5.500.000, ya que los costos permanecerán en \$18.000.000 inalteradamente.

Ante la posibilidad de transferir el producto Y a un proceso adicional con un costo de \$200 por unidad, con lo cual se lo puede vender a \$ 1.350, sería incorrecto trabajar con un costo de \$ 1.400 (\$1.200 mas \$200) y concluir que se trata de un negocio no conveniente. En estos casos, solo los costos marginales son relevantes: un incremento de precios de \$250 contra uno de costos de \$200 revelan que el negocio resultaría en un beneficio de \$50 por unidad. Explica este conocido autor que **"A pesar de esto, muchos hombres de negocios y contadores insisten en que el nuevo producto debería soportar su carga justa de costos indirectos asociados con la producción"**, lo cual *"sería dudoso bajo la mayoría de las circunstancias: Sin embargo no es apropiado incluir dichos costos en el análisis para tomar la decisión en uno u otro sentido"*. Compartimos la preocupación del autor y es a esta situación a que nos referíamos en la introducción a este trabajo.

En efecto, el énfasis que ha puesto la literatura especializada en los criterios funcionales a la contabilidad de publicación, más cierta intuición o resistencia psicológica de los usuarios a que los productos individuales carezcan de costo unitario, ha derivado en este tipo de problemas. En el fondo lo que hay es un problema de interpretación de la realidad económica, que se vuelve crucial en el caso de la producción conjunta por los efectos en la efectividad de las decisiones que se tomen. Una adecuada lectura de la realidad permitirá que los costos reaccionen de la manera prevista ante un cambio en los cursos de acción. Las arbitrariedades no tienen absolutamente ningún lugar en este contexto y resultan claramente contraindicadas. Imagine el lector – y salvando las distancias- el supuesto caso de un médico que a los efectos de decidir sobre una cirugía, tiene sobre la mesa tres ecografías de un mismo órgano con tres medidas distintas.

Una primera aproximación al concepto de lo que luego se conocerá como Unidad Conjunta se encuentra también en el apartado que este autor dedica a las decisiones sobre fijación de precios. En el caso de la industria frigorífica se plantea un ejemplo de cómo las empresas de este sector utilizan frecuentemente los ingresos conjuntos que brindan los distintos cortes que se obtienen del animal para compararlos con los costos conjuntos de materia prima y procesamiento, y de esa forma tomar decisiones sobre precios de compra. El procedimiento se puede ilustrar de esta manera:

| Valor actual de mercado de los cortes: | | 100 Kg. |
|---|--|--------------|
| Carne magra | | \$ 2.008 |
| Carne gorda y grasas | | \$ 872 |
| Costillas y recortes | | \$ 358 |
| Total | | \$ 3.238 |
| Menos Costos Estimados: | | |
| Costo de cerdos del día anterior | | \$ 2.051 |
| Pérdidas sanitarias | | \$ 11 |
| Costos indirectos de proceso | | \$ 1.140 |
| Total | | \$ 3.202 |
| Margen | | \$ 36 |

Se trata de un margen "conjunto", y no de resultados específicos de cada producto, con lo que se configura un marco de evaluación global en base a una perspectiva adecuada de la realidad. (Backer et al, 1997)

Pero es en la obra "Costos para empresarios" (Carlos M. Giménez y colaboradores; 1995) donde el tema comienza a ser enfocado en la globalidad de sus aspectos, incluyendo de esa manera a la toma de decisiones. En el capítulo que desarrolla el Profesor Yardin se plantea que en el estudio del punto de equilibrio por líneas de productos se debe destacar que éste análisis no es aplicable a industrias que realizan una producción múltiple conjunta condicionada técnicamente.

Este tipo de situaciones son muy comunes y no se limitan a las empresas frigoríficas o las destilerías de petróleo. Con que exista un desperdicio de materia prima y sea mínimamente aprovechado, ya están dadas las condiciones para configurar la producción conjunta.

Según Yardin (Yardin y Demonte, 2004. Giménez et al; 1995: 603):

“La característica determinante del problema bajo examen es la imposibilidad de modificar las relaciones que guardan entre sí los distintos productos terminados en cuanto a las cantidades que de ellos pueden ser obtenidas a partir de una cierta cantidad de materia prima, las cuales, dentro de determinados límites, permanecerán constantes. No tendría sentido plantear el interrogante del volumen de equilibrio atendiendo a uno solo de los productos, cuando la coproducción de todos ellos es imprescindible.En consecuencia, tanto los costos proporcionales como los ingresos por ventas se tomarán computando como un todo el grupo de productos surgidos del proceso, y el punto de equilibrio quedará determinado en función de la materia prima a procesar (número de reses a faenar o toneladas de petróleo a destilar..)”

El mismo autor explica que:

“Uno de los aspectos a los que la técnica de costos ha dedicado mayor cantidad de páginas es el análisis de los costos conjuntos. Aquella situación donde se dan relaciones condicionadas por la naturaleza de la materia prima, típicamente representada por la media res que se comercializa en diversos cortes de calidad y precio diferenciados, ha dado origen a multitud de criterios para calcular el costo de cada uno de los bienes obtenidos de una única materia prima. Métodos basados en la composición física de los productos o en el valor de mercado de los mismos, sumados a la profusa utilización de complejos cálculos han dado lugar a múltiples criterios aplicables. Al estudiar este tema señalábamos que todo este esfuerzo es vano, pues los distintos cortes que se venden no tienen costo; el único costo que existe es el de la

media res pues resulta imposible, dada las restricciones técnicas, tomar cualquier decisión en función a los costos de cada componente. Las decisiones deberán tomarse considerando el costo de la media res, único costo que realmente existe".

Dentro de la literatura revisada a los efectos de la elaboración del presente trabajo, es en esta obra donde por primera vez constatamos la incorporación de un planteo que pretende resolver la cuestión central del problema .Un planteo novedoso –sobre el cual volverá Yardin años mas tarde- desde el momento que deja de utilizar la unidades de venta en la formulación del punto de equilibrio también cuando agrega que:

"Una consecuencia de este tratamiento" grupal" ha de ser la imposibilidad de determinar resultados por líneas de productos, lo que no puede ser considerado una carencia del sistema propuesto sino el respeto de las características propias del proceso, donde no existe una base lógica que pueda dar asidero a la distribución de los costos conjuntos entre los distintos productos."

Como se explicaba anteriormente, la contabilidad para terceros y la necesidad de valuar inventarios –para diversos fines- nos ha acostumbrado a asumir que todo producto individual tiene un costo, y en general medido en función de su unidad de venta. Aceptar que no existe el costo de "un kilo de lomo" o que no se puede medir el resultado individual de la venta de nafta, es una tarea difícil en el marco de la profesión contable.

De todas formas, desde el punto de vista de la contabilidad de publicación, el problema de la valuación de inventarios se solucionaría asignándole a éstos su valor de mercado (Fair value) para el caso específico de la empresa que se trate. Por ejemplo en el caso de una empresa industrial manufacturera podría ser el precio de venta al por mayor, con lo cual el capítulo de Bienes de Cambio, y por ende el Patrimonio, quedarían expuestos a un valor acorde a la realidad económica.

En lo que refiere al Análisis Marginal, es sabido que la determinación del punto de equilibrio se basa en la premisa de que se

conocen los costos variables de cada producto. Pero mal puede ser calculado si justamente esos costos variables nacen de un criterio arbitrario de distribución de costos conjuntos. De lo único que existe certeza es del costo variable total de la materia prima básica comprada para el total del conjunto de artículos. La idea de conjunto de productos implica ya no calcular el punto de equilibrio según cada producto en particular sino por cada grupo de productos conjuntos o conexos a los que se denominará en adelante **Unidad Conjunta**. O directamente en función de la materia prima necesaria para producir ese "conjunto" o "lote" de artículos.

Si se intentara analizar la rentabilidad por separado de cada producto, el primer problema que surge a la vista es que de resultar deficitario uno de ellos no se podrá suprimir, ya que su producción en forma conjunta con los demás del grupo es inevitable. Joseph Ma Rosanas explica que *"es frecuente oír que el producto X no es rentable porque no cubre su costo completo, cuando el coste completo se ha calculado incluyendo una parte del coste conjunto y no solamente no es diferencial con respecto a la producción, sino que ha sido atribuido de manera totalmente arbitraria"*. Los costos realmente relevantes son los costos conjuntos y los ingresos relevantes son los ingresos obtenidos por la venta de todo el grupo o directamente por su producción, en el entendido de que la producción por sí misma es generadora de riqueza. En otras palabras el negocio debe ser evaluado en su globalidad. (Rosanas y Ballarin.1996)

Para Amaro Yardin los casos de producción múltiple pueden ser clasificados en dos grupos: producción múltiple condicionada y no condicionada. Si bien algunos autores sugieren que el condicionamiento también puede venir dado por la modalidad de venta –sería el caso de la venta de trajes que se componen de saco y pantalón- el empresario no enfrenta un verdadero condicionamiento, en la medida que puede decidir vender por separado el saco y el pantalón, es decir que en rigor la opción se puede plantear. Aclarado este punto, se estudiarán exclusivamente los casos de producción condicionada por la naturaleza de la materia prima.

Una condición particular que torna especiales estos casos que a partir del proceso de la materia prima se obtienen inevitablemente varias

clases de productos , de distinta calidad y valor, no resultando posible modificar esa relación técnica a los efectos de obtener o priorizar un producto u otro. Es frecuente que del proceso productivo se obtengan productos que configuran el objetivo comercial primario de la empresa, subproductos y además algunos deshechos que pueden tener distintas características:

- “- Pueden tener un precio de mercado, en cuyo caso se asemejan a los subproductos, aunque de muy bajo valor.
- Pueden no tener un precio de mercado, pero su eliminación no tiene costo, por lo que son considerados de incidencia económica neutra.
- Pueden exigir un costo de eliminación, por tratarse de elementos contaminantes, o simplemente molestos”

Según Yardin las diferencias entre los coproductos no van mas allá de su valor relativo. En el caso de desechos para los cuales sea necesario afrontar un costo de eliminación ese costo deberá ser considerado un ingreso negativo.

Para este autor, al igual que para Hansen y Sáez Torrecilla los criterios para distribuir costos conjuntos solo son validos en el marco de la contabilidad para terceros, dado que “en la realidad económica, cuya interpretación y exposición fiel es el objetivo de la contabilidad de gestión, no tiene cabida ninguna distribución de costos conjuntos entre los coproductos obtenidos. Ello es así porque no existe decisión empresarial posible que permita producir solo uno o algunos del los coproductos. Por lo tanto no tiene sentido alguno considerar que cada coproducto tiene un costo propio. El único costo existente en la realidad económica es el costo del proceso conjunto.”.

Cabe agregar que el costo conjunto se compondrá de la materia prima que se procesa –de la cual se obtienen los diversos productos- y de los otros costos necesarios para tal procesamiento, identificables hasta el punto de separación. En efecto, si un operario manipula un material y mediante una operación de corte, por ejemplo, obtiene dos o mas

productos, el salario y cargas anexas serán un costo conjunto –al igual que el del material- en la medida de que es imposible determinar que cuota parte de su trabajo se corresponde con cada producto.

Valiéndose del ejemplo del proceso realizado en las carnicerías, donde a partir del proceso de una “media res” se obtienen diversos “cortes” que no pueden obtenerse independientemente Yardin nos introduce al concepto de unidades conjuntas. “Para la gestión empresarial no tiene sentido alguno asignar un costo a cada uno de los cortes resultantes del procesamiento de una media res. Bien puede afirmarse que, al los efectos de decisiones gerenciales, cada uno de los coproductos, considerado individualmente, **no tiene costo**. Existe solamente un costo para todo el proceso conjunto.” Nótese lo difícil que puede resultar para el empresario y profesionales en general aceptar la idea de que ciertos costos individuales no existen. “Aceptado este criterio, resulta my simple calcular el punto de equilibrio de la empresa, así como programar sus beneficios”. El ejemplo utilizado es el siguiente:

“Una media res pesa 180 Kg., y su costo promedio para el carnicero es de \$ 315. De la misma el carnicero obtiene los siguientes cortes (reducimos a tres para simplificar la exposición) cuyos precios de mercado por kilo son los del cuadro 7.1.

| Cortes | Kg. | Precio de venta |
|---------|-----|-----------------|
| Lomo | 20 | 16 |
| Cuadril | 60 | 10 |
| Falda | 80 | 5 |
| Total | 160 | |

Nótese que la mercadería apta para la venta alcanza solo a 160 Kg. Mientras que el peso de la materia prima comprada es de 180 Kg. Los 20 faltantes son atribuibles a desperdicios económicamente neutros, es decir sin valor de mercado y sin costo de eliminación, por lo cual deben ser excluidos del cálculo.

Supongamos que el proceso de desposte tiene un costo de \$15 por cada media res (fuerza motriz, desgaste de la cierra, etc.) que, sumado al costo de la media res, hace un costo variable de \$330 por cada media res comprada y procesada. El costo fijo mensual de la carnicería (alquiler, limpieza, sueldos, impuestos, etc.) es de \$ 3.980. Resumiendo llegamos al cuadro 7.2:

| | |
|--------------------------|----------|
| Costo variable unitario: | \$ 330 |
| Costo fijo mensual: | \$ 3.980 |

| INGRESOS | | | |
|----------|-----|-----------------------|-------------|
| Cortes | Kg. | Precio de venta (Kg.) | Venta total |
| Lomo | 20 | \$ 16 | \$ 320 |
| Cuadril | 60 | \$ 10 | \$ 600 |
| Falda | 80 | \$ 5 | \$ 400 |
| Total | 160 | | \$ 1.320 |

El punto de equilibrio se obtiene en cantidad de medias reses que deben ser comercializadas para cubrir los costos fijos"

Es de hacer notar que el autor se refiere a medias reses que se comercializan procesadas y convertidas en cortes. Y en segundo lugar que maneja un punto de equilibrio ya no expresado en unidades de venta sino en unidades de materia prima. En definitiva se maneja con una Unidad Conjunta conformada por los coproductos que surgen del proceso de la media res.

"Como se muestra en el cuadro precedente cada media res entrega, en carácter de ingreso, \$1.320, resultante de la suma de las multiplicaciones de la cantidad de cada corte por su precio de venta. Llamando a, b, y c a las cantidades de lomo, sudario y falda, respectivamente, que se obtienen de una media res, y pva, pvb y pvc, a sus respectivos precios, y cv al costo variable del proceso conjunto, la contribución marginal de cada media res es:

$$a. pva + b. pvb + c. pvc - cv$$

Por consiguiente el punto de equilibrio:

$$Q = \frac{CF}{a. pva + b. pvb + c. pvc + \dots + n. pvn - cv}$$

Donde:

Q = Cantidad de medias reses a procesar y vender

CF = Costos Fijos del período

A, b, c...n = cantidad de cada coproducto que genera la unidad de materia prima.

Cv= costo de una unidad de materia prima.

Con los datos de nuestro ejemplo:

$$Q = \frac{3.980}{20*16 + 60*10 + 80*5 - 330} = 4$$

Lo que significa que nuestro carnicero debe comercializar 4 medias reses completas por mes para cubrir la totalidad de sus costos."

Un aspecto no menos importante es que la contribución marginal se calcula para la unidad conjunta, midiendo los costos variables conjuntos contra el ingreso conjunto, sin caer en ningún momento en la falacia de afirmar que uno de los cortes obtenidos brinda más o menos beneficio que los otros. Esa sería una conclusión a la que sin duda se llegaría de utilizar el criterio de distribución del costo conjunto (\$330) por base física –a través de los kilos de cada corte- y su comparación con el precio de venta, tal como admiten ciertos autores como Barfield y Horngren, al sostener que dicha información resulta útil para evaluar la rentabilidad de las líneas de producto, informes internos y fijar precios. En base a tales cálculos, y resultando algún producto "deficitario", no se

podrá tomar absolutamente ninguna decisión, ya que la coproducción es inevitable (Barfield et al.2004:343.Horngren et al.2007:565 a 577)

Yardin también considera el hecho de que existan subproductos o desperdicios: *“Si en el mismo ejemplo los 20 Kg. de desperdicio debieran ser eliminados, y ello representara un costo de \$6 por Kg., la fórmula del punto de equilibrio no se altera en su diseño fundamental. Solo será necesario agregar un cuarto coproducto (el desperdicio) con un precio de venta negativo. Con lo cual la fórmula adquiriría los valores siguientes:*

$$Q = \frac{3.980}{20*16 + 60*10 + 80*5 - 20*6 - 330} = 4.57$$

Es decir sería necesaria una venta de 4.57 medias reses para alcanzar la situación de equilibrio. Obviamente el empresario deberá comprar no menos de 5 medias reses” (Yardin.2009:133 a 138).

2.2 Crítica al método de deducción de ingresos por producción y venta del subproducto del costo del producto principal

Según Hansen *“una crítica a este método es que tiende a subestimar el costo del producto principal. Además, el costo del producto principal puede variar mes a mes por las fluctuaciones en las cantidades vendidas de subproductos”*. Bien podríamos agregar las fluctuaciones en los precios, con lo cual se visualizan dos problemas:

- 1- Se confunde costo con valor, toda vez que el precio del subproducto termina influyendo en el costo del principal.
- 2- Se introducen serias confusiones en el análisis estadístico de los costos, por las razones que acertadamente, a nuestro juicio, describe el Profesor Hansen.
- 3- Si se parte de la base de que el subproducto no forma parte del objetivo productivo, no sería irracional entender que el costo conjunto surge del sacrificio de recursos realizado con el

objetivo de elaborar el producto principal, y aquel no representaría otra cosa que un ingreso adicional.

Un hecho preocupante lo constituye la inclinación de algunos autores por utilizar este tipo de criterios en la toma de decisiones. Efectivamente, según Haas, en el caso de la producción de biocombustibles: “El proceso económico incluye la recuperación del coproducto glicerol y su venta en lo mercado, lo cual **reduce los costos de producción** en un 6%. Se ha encontrado que los costos de producción del biodiesel varían en forma inversamente proporcional a los precios de mercado del glicerol.” Creemos que dicha interpretación de la realidad económica está distorsionada e introduce serias confusiones en el análisis de negocios, en la medida de que no se trata de una reducción de costos, sino de un ingreso adicional. (Haas et al, 2006).

2.3 La preferencia o conveniencia contable del criterio del costo nulo

Si bien es cierto que la literatura especializada recomienda este método solo en aquellos casos en que el subproducto no tiene prácticamente incidencia económica, éste sería el único criterio que no “contaminaría” el costo del producto principal con efectos derivados de fenómenos ajenos al proceso productivo. También es cierto que en muchos casos las cantidades físicas de subproducto están en relación directa al rendimiento de la materia prima.

Es decir: si esta rinde menos, habrá un incremento de la merma y por ende del subproducto obtenido. Tal situación puede ser utilizada como argumento para justificar la deducción del ingreso obtenido por su venta del costo del principal en base a que existiría una compensación. En nuestra opinión –a los efectos de analizar la gestión-, aún en esas situaciones no es conveniente “netear” efectos económicos, ya que eso contribuiría a soslayar el hecho de que no se llegó a los niveles de producción esperados, ni a los costos previstos, con los consiguientes desvíos en los ingresos y márgenes de venta. Y para finalizar la empresa

resulta enfrentada a un incremento –también inesperado- del stock de subproductos que habrá que tratar de comercializar.

El problema de la valorización en inventarios del subproducto se soluciona debitando la cuenta correspondiente en ocasión de la producción de cada lote a su valor de mercado con contrapartida a una cuenta de Ingresos Varios. Con ello estaríamos reconociendo el poder generador de riqueza de la producción y valorizando adecuadamente el patrimonio, sin alterar el costo de los Productos Terminados.

2.4 Análisis crítico de algunas concepciones teóricas.

Las afirmaciones del profesor Horngren

Como se explicaba anteriormente, Horngren introduce al lector en la problemática de los costos conjuntos de manera similar a otros autores, advirtiéndolo de los riesgos de utilizar la información preparada para reportes contables externos en las decisiones internas. Pero a pocas páginas se pregunta “¿Porqué asignar costos conjuntos?” a lo que seguidamente responde, entre otros usos: “*Algunos de los contextos que requieren de la asignación de costos conjuntos a productos o servicios individuales son:*

- *El cálculo de los costos inventariables y del costo de la mercancía vendida para propósitos **de informes internos** (Tales informes se usan en el análisis de rentabilidad de las divisiones y **afectan la evaluación del desempeño** de los administradores seccionales)”(Subrayado propio)*

De no mediar una aclaración al respecto, se contradice flagrantemente con lo que afirma siete páginas mas adelante, al explicar que, como los métodos de asignación de costos conjuntos son arbitrarios, algunas compañías directamente no los aplican, en virtud de su irrelevancia.

En cuanto a la evaluación del desempeño de los gerentes sectoriales, reconoce que existe un "conflicto potencial" a raíz de las asignaciones de costos conjuntos, ya que cada uno de ellos estimulará criterios de reparto que asignen los costos mas bajos a su sector. Lejos de tratar de solucionar el problema propiciando la correcta interpretación de la realidad económica de la producción conjunta –aceptando que hay costos que no se pueden separar- aconseja a los analistas de gestión que comuniquen de manera "diplomática" los criterios de reparto y las razones que los justifican, a la vez que los mantienen en forma consistente a través del tiempo. (Horngren et al, 2007:565 a 577)

La ambigüedad es una característica que se revela como constante en este autor, a través de la lectura de sus textos. No consideramos que sea un problema pedagógico el hecho de exponer diversas posibilidades, con sus ventajas y desventajas. El real problema radica en aconsejar el uso de determinados criterios contradictorios sin aclarar al menos en que ocasiones opina que se debe utilizar uno u otro. (Kuster, 2011).

3. LA PRODUCCIÓN CONJUNTA EN LOS SERVICIOS

Si un avión, un barco o un colectivo transporta pasajeros y mercaderías en un mismo viaje, con un costo común de combustible, personal y otros, estaremos frente a un caso de producción conjunta de servicios. Será imposible conocer el costo de cada servicio individual. Sin embargo es poco frecuente que la bibliografía especializada aborde esta problemática particular, a pesar del peso que tienen los servicios en las actividades económicas. A excepción de Hansen (quien brinda brevemente algunos ejemplos) no se conocen otros aportes en este sentido.

De todas maneras, si se ha entendido bien el concepto en lo que refiere a la actividad industrial, no resulta dificultoso aplicarlo a la resolución de este tipo de casuísticas. Bastaría con reconocer que los

servicios individuales prestados, generalmente referenciados a la unidad en que se cobran, no tienen costo específico y que lo que corresponde es evaluar el conjunto de ingresos y el costo común en que se incurre.

En el caso de un colectivo que realiza viajes entre una ciudad y otra, transportando pasajeros y mercaderías tanto a la ida como a la vuelta, lo que corresponde es comparar el conjunto de ingresos obtenidos contra los costos de realizar un viaje con retorno incluido, en la medida que sea necesario que el colectivo regrese al punto de partida para realizar un nuevo viaje. Calcular el costo de un pasajero, por ejemplo, no tiene sentido en el marco de la toma de decisiones, ya que los costos de producción serán totalmente independientes. (Hansen,1996:249)

4. CONCLUSIONES

A modo de resumen sobre el estado del conocimiento acerca de la temática analizada, podríamos concluir que la literatura especializada se ha concentrado tradicionalmente, y hasta entrados los años noventa, en solucionar el problema de la valorización de inventarios en el marco de la contabilidad de publicación.

A partir de las inquietudes que algunos autores planteaban y ante la inexistencia de las profundizaciones necesarias, es que a partir de esa década surgen los estudios del Profesor Yardin relacionados a los costos conjuntos y su uso en la toma de decisiones en el marco del Análisis Marginal. A partir del entendimiento de que toda teoría debe servir de base para interpretar la realidad, es que se plantea el uso de las Unidades Conjuntas como marco de acumulación de ingresos y costos, y por lo tanto, como base del análisis de rentabilidad.

5. BIBLIOGRAFÍA BÁSICA:

BACKER; JACOBSEN; RAMÍREZ PADILLA (1997): Contabilidad de costos: Un enfoque administrativo para la toma de decisiones –2ª edición Mac Graw – Hill

YARDIN, A. (2009): El Análisis Marginal: la mejor herramienta para tomar decisiones sobre costos y precios – 1ª Edición - Ediciones Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos.

5.1 Bibliografía complementaria revisada:

ACODI (Asociación Española de Contabilidad Directiva)- Terminología oficial de Contabilidad Directiva- Pearson Educación SA. Madrid.2001.

BARNARD, C.S.; Nix, J.S. (1984): Planeamiento y control agropecuarios –2ª Edición. Editorial “El Ateneo”

BARFIELD, J.T., RAIBORN, C.A. y KINNEY, M.R. Contabilidad de costos, tradiciones e innovaciones, 5a Edición Editorial Thompson. Buenos Aires ,2004.

Bañón Arias, Sebastián - Gerbera, liliom, tulipán y rosa -Mundi-Prensa Libros, Edición ilustrada .1995

BRODY, A. - Precios y cantidades –UCM, Madrid – España.

GARCÍA, A. (2008): Resultados de la empresa ganadera –Cátedra de Economía Agraria Universidad de Córdoba – España (Citado 26/05/2008). Disponible en internet : <http://www.uco.es/organiza/departamentos/prod-animal/economia/APOYODOC/libro%20gestion/capi6.pdf>

GIMÉNEZ, C. y coautores (2001): Gestión & Costos. Beneficio creciente Mejora continua- Ediciones Macchi. Buenos Aires. Argentina.

Giménez, Carlos y colaboradores (1992): Tratado de contabilidad de costos –5ta edición- Ediciones Macchi. Buenos Aires. Argentina.

GIMÉNEZ, C. y colaboradores (1995): Costos para Empresarios – 1a edición- Ediciones Macchi. Buenos Aires. Argentina.

GIMÉNEZ, C. (2006): Costos para no Especialistas- 1ª Edición. Ediciones La Ley. Buenos Aires. Argentina.

HORNGREN, FOSTER, DATAR (1996): Contabilidad de Costos: Un enfoque gerencial - 8va Edición. Prentice Hall

HANSEN, D.R. y MOWEN, M.M. (1996): Administración de Costos: Contabilidad y Control. International Thompson Editores. México.

HAAS, M.J.*; MCALOON, A. J.; YEE, W. C.; FOGLIA, T. A. - A process model to estimate biodiesel production costs. US Department of Agriculture, Agricultural Research Service, Eastern Regional Research Center, 1.600 East Mermaid Lane, Wyndmoor, PA 19038, USA Bioresource Technology 97 (2006) 671-678

Disponible en:

<http://w3.ualg.pt/~rbarros/documentos/Bioenergia/Biodiesel%20Model%20%20Paper.pdf> o:
<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0960852405001938>

KUSTER, C. (2011): Horngren: un análisis crítico. "XXII Congreso Internacional de Costos", Punta del Este. Uruguay. Noviembre

KUSTER, C.; SOSA, S.; LEMES, C.; BLUMETTO, A. (2011): La rentabilidad del negocio ovino en Uruguay- Anales del XXXIV Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Bahía Blanca. Argentina.

LECUEDER, M.; ASUAGA, C.; ROSSI, E. (2005): Aplicación del análisis de punto de equilibrio a la producción múltiple condicionada técnicamente. Anales del XXVIII Congreso IAPUCO – Mendoza. Argentina

MALLO, C.; KAPLAN, R. S.; MELJEM, S.; GIMÉNEZ, C.-(2000): Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión- Pearson Ecuación SA. Madrid. España.

MALLO, C. (1988): Contabilidad de costes y de gestión. Ediciones Pirámide SA. Madrid. España.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD -Norma Internacional de Contabilidad Número 2.

PASINETTI, L. (1986): Aportaciones a la teoría de la producción conjunta. Fondo de Cultura Económica / Serie de Economía .México

ROSANAS, J. Ma.; BALLARIN, E. (1996): Contabilidad de costos para toma de decisiones - 1996.

YARDIN, A.; DEMONTE, N. (2004): Hacia una teoría heterodoxa del costo. XXVII Congreso Argentino de Costos - Tandil. Argentina

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y
Métodos Cuantitativos para la Gestión

Sección de Investigaciones Contables

**ARGENTINA 2012: SITUACIÓN ACTUAL DE LA LEGISLACIÓN
SOBRE RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIA**

INÉS MERCEDES GARCÍA FRONTI

Dra. INÉS MERCEDES GARCÍA FRONTI

- Doctora en Contabilidad de la Universidad de Buenos Aires
- Profesora de Contabilidad Superior,
Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires
- Subdirectora del Centro de Investigación en Contabilidad Social,
Sección de Investigaciones Contables, Instituto de Investigaciones
en Administración, Contabilidad y Métodos Cuantitativos para la Gestión,
Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires
- Investigadora de la Universidad de Buenos Aires – Categoría II
- Investigadora del CONICET en IIEP Baires UBA-CONICET
- Autora de varias publicaciones sobre desarrollo sostenible y contabilidad,
nacionales e internacionales

Publicación presentada el 06/09/2012 – Aprobada el 20/11/2012

Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable Nº 36 - año 18 -diciembre 2012

**ARGENTINA 2012: SITUACIÓN ACTUAL DE LA LEGISLACIÓN SOBRE
RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIA**

SUMARIO

Palabras Clave

Key Words

Resumen

Abstract

- 1. Introducción**
- 2. Leyes ambientales**
- 3. Leyes sobre Balance Social**
- 4. Otros proyectos de Leyes Nacionales**
- 5. Información sobre Normativa ambiental. Para cotizadas**
- 6. Regulaciones de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas**
- 7. Conclusiones**
- 8. Referencias Bibliográficas**

PALABRAS CLAVE

**CONTABILIDAD SOCIAL Y AMBIENTAL - LEGISLACIÓN SOCIAL
Y AMBIENTAL, ARGENTINA**

KEY WORDS

**SOCIAL AND ENVIRONMENTAL ACCOUNTING, SOCIAL AND ENVIRONMENTAL
LEGISLATION, ARGENTINA**

RESUMEN

En Argentina, ha ido surgiendo legislación en los últimos años sobre la responsabilidad social empresaria. La misma es tanto de carácter nacional como de carácter jurisdiccional.

En este artículo nos referiremos a la legislación existente más relevante y a algunos de los proyectos de ley sobre el tema. Reflejando el faltante de normativa, y en algunos casos de reglamentación sobre la cuestión, actualmente existen varios proyectos de ley que intentan subsanar las problemáticas aún no resueltas.

El presente artículo se ha estructurado incluyendo -en primer lugar- las leyes vinculadas con el ambiente, luego las leyes sobre balance social, continuando con la reglamentación sobre temas ambientales para empresas cotizadas y finalizando con los proyectos del organismo regulador de la profesión contable en Argentina sobre el balance social y su auditoría.

ABSTRACT

In Argentina, laws on corporate social responsibility have started to be enacted in recent years, both of national and local scope.

This paper will refer to the most relevant laws and to some of the bills existing on this subject. As a result of the lack of rules and, in some cases, to the failure to issue the corresponding regulations on the matter, there are currently several bills focusing on problems still unsolved.

This paper has been organized as follows: first, laws related to the environment; second, laws on social reporting; then, regulation of environmental issues for listed companies; and finally, projects on

social reporting and auditing from the accounting regulatory body in Argentina.

1. INTRODUCCIÓN

En Argentina, en los últimos años ha ido apareciendo legislación –tanto de carácter nacional como en diferentes jurisdicciones- sobre la responsabilidad social empresaria. En este artículo nos referiremos a la legislación más importante existente y a algunos de los proyectos de ley sobre el tema. Reflejando el faltante de normativa, y en algunos casos de reglamentación sobre la cuestión, actualmente existen varios proyectos de ley que intentan subsanar las problemáticas aún no resueltas.

El principal antecedente legislativo es la Constitución Nacional de la Nación Argentina (1853) que en su artículo 41 se refiere a las cuestiones ambientales. La misma incluye el derecho de los habitantes a un ambiente sano, la obligación de utilizar en forma racional los recursos naturales y las derivaciones del daño ambiental.

El presente artículo se ha estructurado incluyendo -en primer lugar- las leyes vinculadas con el ambiente, luego las leyes sobre balance social, continuando con la reglamentación sobre temas ambientales para empresas cotizadas y finalizando con los proyectos del organismo regulador de la profesión contable en Argentina sobre el balance social y su auditoría.

2. LEYES AMBIENTALES

La Ley N° 25675/02 –Ley General de Ambiente- persigue el fin de lograr una gestión sustentable y adecuada del ambiente, la preservación y protección de la diversidad biológica y la implementación del desarrollo sustentable. Las disposiciones establecidas en la misma son de orden público y rigen en todo el territorio de Argentina.

La mencionada ley en su artículo 2º enuncia los objetivos a ser cumplidos por la política ambiental nacional. En el artículo 8º determina los instrumentos de la política y la gestión ambiental, los cuales son: ordenamiento ambiental del territorio, evaluación del impacto ambiental, sistema de control sobre el desarrollo de las actividades antrópicas, educación ambiental, sistema de diagnóstico e información ambiental y régimen económico de promoción del desarrollo sustentable.

La Ley Nº 25831/03 de Libre Acceso a la Información Pública Ambiental, establece los presupuestos mínimos de protección ambiental para garantizar el derecho de acceso a la información ambiental que se encuentre en poder del Estado perteneciente a entes autárquicos y a empresas prestadoras de servicios.

En su artículo 2º, la mencionada ley brinda la definición de información ambiental estableciendo que es aquella información que se relaciona con el ambiente, los recursos naturales o culturales y el desarrollo sustentable.

Con respecto al acceso a la información pública, el mismo es libre y gratuito para toda persona física o jurídica, no siendo necesario acreditar razones para solicitarla. Las autoridades competentes de los organismos públicos y los titulares de las empresas prestadoras de servicios públicos están obligados a facilitar la información pública ambiental bajo las condiciones establecidas en la ley, donde también se detallan los casos en los cuales la información solicitada puede ser denegada si existe razón fundada.

La misma ley considera infracciones a los casos de obstrucción, falsedad, ocultamiento, falta de respuesta en el plazo establecido –treinta días hábiles-, denegatoria injustificada o todo otro acto que afecte el regular ejercicio del derecho que establece la ley; en estos casos quedará habilitada una vía judicial directa, de carácter sumarísimo ante los tribunales competentes.

3. LEYES SOBRE BALANCE SOCIAL

Con un antecedente de legislación del año 2000 que no funcionó y que fue derogado, se legisla en el 2004 nuevamente sobre el balance social pero dicha legislación no posee aún decreto reglamentario. Se trata de la Ley N° 25877/04 sobre Ordenamiento del Régimen Laboral.

La mencionada normativa establece que las empresas que ocupen a más de 300 trabajadores deberán elaborar en forma anual un balance social. El mismo deberá contener información relacionada con las condiciones de trabajo y empleo, el costo laboral y las prestaciones sociales a cargo de la empresa. El informe es de carácter confidencial y tiene como destinatario al sindicato con personería gremial, asimismo debe depositarse una copia en el Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social.

El balance social incluirá mínimamente la siguiente información: balance general anual, cuenta de ganancias y pérdidas, notas complementarias, cuadros anexos y memoria del ejercicio, estado y evolución económica y financiera de la empresa y del mercado en que actúa, incidencia del costo laboral, evolución de la masa salarial promedio y su distribución según niveles y categorías, evolución de la dotación del personal y distribución del tiempo de trabajo, rotación del personal por edad y sexo, capacitación, personal efectivizado, régimen de pasantías y prácticas rentadas, estadísticas sobre accidentes de trabajo y enfermedades inculpables, tercerizaciones y subcontrataciones efectuadas y programas de innovación tecnológica y organizacional que impacten sobre la plantilla de personal o puedan involucrar modificación de condiciones de trabajo.

Sobre la mencionada legislación existe un proyecto nacional que propone sustituir el artículo referido a la obligatoriedad de la realización del balance social para las empresas con más de 300 trabajadores y el artículo referido al carácter público del balance. Asimismo se planea implementar el pedido de informes al poder ejecutivo sobre el cumplimiento de la elaboración anual del balance social.

En lo que respecta a iniciativas de las jurisdicciones, la Ley N° 2594/07 de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires sobre Balance de Responsabilidad Social y Ambiental data del año 2007 pero lamentablemente se encuentra aún sin reglamentar.

4. OTROS PROYECTOS DE LEYES NACIONALES

En Argentina, son varios los proyectos existentes de leyes nacionales vinculados a la responsabilidad social empresaria. Se está considerando un proyecto de ley de responsabilidad social empresaria y su régimen, temática que ya se encuentra legislada en algunas jurisdicciones. Asimismo, se está tratando la modificación de la ley de sociedades comerciales incorporándole la creación del balance social y la obligatoriedad del balance social para empresas estatales o empresas con participación accionaria estatal.

En relación a las implicancias tributarias de los programas sobre responsabilidad social empresaria se han desarrollado varios proyectos de ley vinculados al impuesto al valor agregado, al impuesto a las ganancias y al impuesto a la ganancia mínima presunta.

En el caso del impuesto al valor agregado, el proyecto de ley está relacionado con la implementación del crédito fiscal para operaciones vinculadas con el programa de responsabilidad social empresaria.

Para el impuesto a las ganancias y el impuesto a la ganancia mínima presunta los proyectos de ley se vinculan con deducciones y exenciones en el tributo. Las mismas se aplican a proyectos implementados en materia de responsabilidad social empresaria y a los bienes destinados a dichos programas, siempre que los programas presenten el balance socio-ambiental.

5. INFORMACIÓN SOBRE NORMATIVA AMBIENTAL PARA COTIZADAS

La Resolución General N° 559/09 - Información sobre Normativa Ambiental de la Comisión Nacional de Valores de Argentina posee su origen en el Convenio de Cooperación Interinstitucional firmado entre la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable y la propia Comisión Nacional de Valores.

En el mencionado Convenio, la Comisión Nacional de Valores se compromete a establecer la normativa pertinente para aquellas empresas incluidas en el régimen de oferta pública cuyo objetivo social contemple actividades consideradas riesgosas para el medio ambiente; dichas empresas son las que deben informar sobre el cumplimiento de la normativa ambiental vigente.

La información a la que se refiere la mencionada resolución se vincula a la realización de auditorías ambientales, los programas de adecuación y cronograma respectivo, la contratación del seguro ambiental y las medidas implementadas por la empresa para la prevención del daño ambiental.

En una carta dirigida al presidente de la Comisión Nacional de Valores, la Cámara de Sociedades Anónimas expresó su preocupación sobre diversos aspectos de la mencionada resolución general; entre los cuales se incluye su alcance. Se realiza una crítica a la norma por considerar que sólo tienen el deber de informar aquellas empresas cuyo objeto social definido en sus estatutos contemple la realización de actividades riesgosas para el ambiente; excluyéndose así aquellas entidades que en el giro normal de sus negocios realizan actividades riesgosas para el medio ambiente por razones extraordinarias o temporarias; o bien que este tipo de actividades no se encuentren conformando su objeto social.

En los últimos años ha ido apareciendo la figura del seguro ambiental y al respecto la resolución establece que toda persona física o

jurídica, pública o privada, que realice actividades riesgosas para el ambiente, los ecosistemas y sus elementos constitutivos, deberá contratar un seguro de cobertura con entidad suficiente para garantizar el funcionamiento de la recomposición del daño que en su tipo pudiere producir; asimismo, según el caso y las posibilidades, podrá integrar un fondo de restauración ambiental que posibilite la instrumentación de acciones de reparación. La resolución incluye así cuestiones vinculadas a la contratación del seguro ambiental y a la potencial integración de un fondo de restauración ambiental.

Asimismo, en los prospectos de emisión de valores negociables en Información clave sobre la emisora se deberán detallar, entre otros, los siguientes aspectos: autorizaciones otorgadas por los organismos de control específico de las jurisdicciones donde desarrollan su actividad y dentro del rubro activo fijo de los estados contables, deberán describir cualquier cuestión ambiental que pueda afectar la utilización de los activos de la cotizante.

Con respecto a la vigencia de dicha resolución no se puede considerar exigible actualmente debido a que se establece que la misma depende de una futura reglamentación. Este aspecto llamado vigencia y operatividad es uno de los temas que planteó la Cámara de Sociedades Anónimas al Presidente de la Comisión Nacional de Valores.

Además de la vigencia y el alcance existen otras problemáticas por resolver que oportunamente fueron planteadas por la Cámara de Sociedades Anónimas. Con respecto al criterio para considerar a un hecho relevante, se establece que debido a su relevancia sea apto para afectar en forma sustancial la colocación de los valores negociables de la emisora o el curso de su negociación, lo que se contrapone con el objetivo de la norma de preservar el normal desenvolvimiento de los mercados. Además, se resalta que este requerimiento sería de imposible cumplimiento debido a la cantidad de información que debería ser presentada en forma permanente.

Recientemente la Comisión Nacional de Valores ha emitido una resolución que aprueba los contenidos mínimos del Código de Gobierno Societario, donde se incluyen recomendaciones en materia de responsabilidad social empresaria. La misma establece como principios mantener un vínculo directo y responsable con la comunidad, remunerar de forma justa y responsable y fomentar la ética empresarial.

6. REGULACIONES DE LA FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS

La Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas es el organismo argentino que agrupa a la profesión contable y que asimismo se ocupa de emitir la normativa contable. A diferencia de lo que ocurre en muchos países, la emisión de normas contables en Argentina es de carácter profesional y no de carácter gubernamental.

Actualmente se encuentran en discusión dos proyectos que tratan las cuestiones vinculadas a los aspectos contables y de auditoría del balance social: el Proyecto N° 23 de Resolución Técnica sobre Balance Social y el Proyecto N° 6 de Interpretación de Normas de Contabilidad y Auditoría sobre Auditoría del Balance Social.

7. CONCLUSIONES

A partir de la recopilación y análisis de la legislación existente en Argentina vinculada a la responsabilidad social empresaria y al balance social se puede concluir que el panorama es aún inicial pero que se ha ido produciendo un incremento significativo de la misma. Hemos detectado leyes vinculadas con el ambiente, leyes sobre balance social, reglamentación sobre temas ambientales para empresas cotizadas y proyectos del organismo regulador de la profesión contable en Argentina sobre el balance social en lo que respecta a sus aspectos contables a y su auditoría.

En función de los proyectos aparecidos en los últimos tiempos es razonable pensar que la legislación sobre el tema se incremente en los próximos años. Es fundamental que dicha legislación se complemente adecuadamente con los correspondientes decretos reglamentarios para poder efectuarse su cumplimiento y avanzar en el camino que se ha iniciado.

8. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- CÁMARA DE SOCIEDADES (2008): Resolución N° 506 - MD EGC/08. Disponible en: http://www.camaradesociedades.com/newsletter/diciembre08/descargas/RES_506_%20mdegc08.pdf [Consulta: 29 de junio de 2012]
- COMISIÓN NACIONAL DE VALORES DE ARGENTINA (2009): Resolución General N° 559/09 – Información sobre Normativa Ambiental. Disponible en: <http://www.cnv.gob.ar/LeyesReg/CNV/esp/RGC559-09.htm> [Consulta: 29 de junio de 2012]
- COMISIÓN NACIONAL DE VALORES DE ARGENTINA (2012): Resolución General N° 606/12 – Código de Gobierno Societario. Disponible en: <http://www.cnv.gob.ar/LeyesReg/CNV/esp/RGCRGN606-12.htm> [Consulta: 29 de junio de 2012]
- CONSTITUCIÓN NACIONAL DE LA NACIÓN ARGENTINA (1853): Artículo N° 41. Disponible en: <http://www2.medioambiente.gov.ar/mlegal/consti/art41.htm> [Consulta: 29 de junio de 2012]
- FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS (2011): Proyecto N° 23 de Resolución Técnica: Balance Social. Disponible en: http://www.facpce.org.ar/web2011/files/proyectos_rt/prt_23.pdf [Consulta: 29 de junio de 2012]
- FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS (2011): Proyecto N° 6 de Interpretación de Normas de Contabilidad y Auditoría: Auditoría del Balance Social. Disponible en: http://www.facpce.org.ar/web2011/Noticias/noticias_pdf/proyecto_6_BS.pdf [Consulta: 29 de junio de 2012]
- HONORABLE CÁMARA DE DIPUTADOS DE LA NACIÓN: Proyectos de Ley nacional en Argentina. Disponible en: <http://www.hcdn.gov.ar/> [Consulta: 29 de junio de 2012]
- LEY N° 2594/07 DE LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES sobre Balance de Responsabilidad Social y Ambiental. Disponible en: Ley N° 25675/02 Ley General de Ambiente. Disponible en: <http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/75000-79999/79980/norma.htm> [Consulta: 29 de junio de 2012]
- LEY N° 25831/03 DE LIBRE ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA AMBIENTAL. Disponible en: <http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/90000-94999/91548/norma.htm> [Consulta: 29 de junio de 2012]
- LEY N° 25877/04 DE ORDENAMIENTO DEL RÉGIMEN LABORAL. Disponible en: <http://www1.hcdn.gov.ar/BO/boletin04/2004-03/BO19-03-2004leg.pdf> [Consulta: 29 de junio de 2012]

Sección de Investigaciones Contables

**LA CONTABILIDAD ¿CIENCIA O TECNOLOGÍA SOCIAL?
DEBATES INCONCLUSOS.**

**MARIA MARTA PANARIO CENTENO
MARÍA ANGÉLICA FARFAN LIEVANO**

Mg. MARIA MARTA PANARIO CENTENO

- Doctoranda en Contabilidad, Facultad de Ciencias Económicas Universidad de Buenos Aires.
- Magíster en Contabilidad Internacional, Facultad de Ciencias Económicas Universidad de Buenos Aires.
- Contadora Pública, Facultad de Ciencias Económicas Universidad de Buenos Aires.
- Becaria de Posgrado Tipo II (CONICET).
- Ayudante de primera regular, Facultad de Ciencias Económicas Universidad de Buenos Aires.
- Investigadora, Sección de Investigaciones Contables, C.M.C.IADCOM, Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires.

C.P. MARÍA ANGÉLICA FARFAN LIEVANO

- Doctoranda en Contabilidad, Facultad de Ciencias Económicas Universidad de Buenos Aires.
- Contadora Pública Universidad del Quindío (Colombia)
- Becaria de Posgrado Tipo I con países Latinoamericanos (CONICET).

Publicación presentada el 08/10/2012 – Aprobada el 30/11/2012

**LA CONTABILIDAD ¿CIENCIA O TECNOLOGÍA SOCIAL?
DEBATES INCONCLUSOS.**

SUMARIO:

Palabras Claves
Key Words
Resumen
Abstract

- 0. Introducción**
- 1. La Ciencia en General: acerca de qué es y no es Ciencia**
 - 1.1. Concepción estándar y no estándar de las ciencias**
 - 1.2. La visión de Ciencia de Mario Bunge**
- 2. La Tecnología**
- 3. Diferencias entre Ciencia y Tecnología**
- 4. Análisis y encuadre epistemológico de la Contabilidad: a modo de conclusión.**
- 5. Bibliografía**
- 6. Anexo: Algunas posturas acerca del estatus epistemológico de la Contabilidad.**

PALABRAS CLAVE

CONTABILIDAD – CIENCIA –TECNOLOGIA

KEY WORDS

ACCOUNTING – SCIENCE- TECHNOLOGY

RESUMEN

El presente trabajo presenta un esbozo sobre las ciencias de manera general, tomando como punto de partida, por un lado las concepciones estándar y no estándar de las ciencias, que, aunque inicialmente fueron pensadas para caracterizar a las ciencias físicas, pueden otorgar algunos rasgos de lo que se puede considerar científico o no; y por el otro la visión del epistemólogo argentino Mario Bunge. Posteriormente se realizará un acercamiento al concepto de tecnología y sus particularidades, para proceder a presentar las principales diferencias entre ciencia y tecnología, que son las principales posturas asumidas por la academia contable sobre el encuadre epistemológico de la Contabilidad, descartando las posiciones aún latentes de que la Contabilidad se limita a una técnica instrumental.

Con base a lo antes señalado las autoras llegan a la conclusión de que la Contabilidad es una *Ciencia Social Aplicada*, que también realiza desarrollos tecnológicos y se vale en muchas ocasiones de técnicas, pero que no se limita a cómo hacer sino también a determinar y estudiar por qué se hace.

ABSTRACT

This paper presents an outline on the sciences in general, taking as a starting point, first the standard and nonstandard conceptions of science, which, although initially were thought to

characterize the physical sciences can provide some features of it can be seen that scientific or not, and on the other Argentine epistemologist vision Mario Bunge. Subsequently a concept approach to technology and its peculiarities, to proceed to present the main differences between science and technology, which are the main positions taken by the accounting academy on Accounting epistemological frame, discarding the positions that still latent Accounting is limited to an instrumental technique.

Based on the above points the authors conclude that accounting is an applied social science, which also conducts technological developments and often uses techniques, but not limited to how to do but also to identify and explore why it is done.

0. INTRODUCCION

Como estudiantes de doctorado que nos preparamos para afrontar investigaciones de carácter científico en nuestra disciplina, nos sentimos en la necesidad de estudiar y tomar una posición, acerca del encuadre epistemológico de la Contabilidad, por considerar que el enfoque, la profundidad, los métodos y los fines de las investigaciones que se desarrollen, depende en gran medida de la perspectiva que se adopte.

Debatir y disponer de una solución al problema de la demarcación entre ciencia y tecnología en Contabilidad, no sólo tiene importancia en el ámbito teórico, sino que es importante en campos prácticos y cotidianos: nos ayudara a reflexionar qué es o no parte de la realidad contable, y nos permitirá afianzar conceptos tanto en el plano profesional como en el académico – doctrinario.

Distinguir lo que es ciencia de lo que no y diferenciar la ciencia aplicada de la sociotecnología tiene relevancia desde el punto de vista económico (a la hora de financiar proyectos de investigación), jurídico (a la hora de evaluar pruebas), y educativo (a la hora de establecer programas de estudio), entre otros.

Desde el punto de vista de la filosofía de las ciencias, los límites que demarcan lo que es ciencia, y lo que no lo es, continúan siendo debatidos.

Desde el punto de vista contable, precisar y comprender la esencia conceptual de la Contabilidad, reviste importancia en lo que Mattessich (1964: 4) considera Situación Actual de la Contabilidad, es decir, su práctica, su teoría y su enseñanza.

Hoy en día los planteos actuales se encuentran en una zona gris principalmente entre quienes la consideran una Ciencia y quienes la consideran una Tecnología Social; sin embargo, aún existen planteos y enfoques que consideran a la Contabilidad como una simple Técnica, postura ésta que, en Argentina, ha sido la más generalizada, centrandolo el enfoque básicamente en la aplicación de reglas, como recetas estandarizadas para la solución de problemas. Coincidimos con aquellos especialistas contables que sostienen que los enfoques de la Contabilidad como técnica plantean limitaciones serias para el desarrollo teórico y práctico de la disciplina. García Casella menciona que considerarla técnica no reconoce la existencia de Teoría Contable o sea reflexión acerca de la tarea contable.

Mattessich, al plantear la necesidad de un nuevo enfoque en la enseñanza contable, propone concebir a la Contabilidad de una manera menos técnica y específica pero más general y científica. (Mattessich R, 1964, p. 6).

En este sentido creemos que la conceptualización de la esencia de la Contabilidad pasa a hacer relevante pero no desde los planteos

remotos sino más bien desde las conceptualizaciones modernas de Ciencia y Tecnología Social, y va más allá de los propios beneficios que se le pueden atribuir a nuestra propia disciplina, Mattessich (1964, p. 6) en este sentido cree que la ignorancia sobre la esencia de la Contabilidad que demuestran una multitud de científicos sociales, debe ser superada, no para beneficiar a la Contabilidad, sino para provecho de la práctica y la teoría de las ciencias económicas y sociales en general.

1. LA CIENCIA EN GENERAL: ACERCA DE QUÉ ES Y NO ES CIENCIA

Para poder analizar el estatus epistemológico de la Contabilidad, es necesario primero realizar un acercamiento a la ciencia de manera general y filosófica.

Siguiendo las principales concepciones de la ciencia y los lineamientos de destacados filósofos, científicos y epistemólogos como Karl Popper (1972), Thomas Kuhn (1962), Imre Lakatos (1993), Paul K. Feyerabend (1986) y Mario Bunge (1963, 1989, 1999), a continuación se presenta por un lado un breve resumen de las concepciones estándar y no estándar de la ciencia y por el otro la visión de Mario Bunge.

1.1 Concepción estándar y no estándar de las ciencias.

***Concepción estándar*²**

La unidad de análisis de la que se ocupan son las Teorías científicas, es decir, la determinación de ciencia se centra en *el producto*.

² Dentro de la concepción estándar, cabe señalar los más importantes planteamientos del positivismo lógico. Dos de sus principales exponentes son Rudolph Carnap y Karl Popper.

El progreso de las ciencias tiende a ser gradual, en algunos casos acumulativo, y en otros, no acumulativo hacia un objetivo (la verdad o la predicción exitosa) sin énfasis en las rupturas no acumulativas. Se habla de progreso científico principalmente en tres situaciones (Popper, 1972): 1) progreso en el sentido de corrección de errores (método de conjeturas y refutaciones); 2) cuando se pasa de explicaciones satisfactorias a explicaciones más satisfactorias; ó 3) cuando una teoría ofrece más información aceptable acerca del mundo.

Para los positivistas “el método” es sólo uno, en el que interviene principalmente la lógica específicamente la lógica inductiva. Siendo así, el positivismo lógico creía firmemente que una hipótesis debía someterse al testeo empírico, es decir se deducen consecuencias hasta arribar a enunciados observacionales que se comparan con el mundo, por lo tanto, la lógica y la evidencia empírica, bastaban para aceptar o rechazar determinada hipótesis científica.

Para Popper una proposición es científica si puede ser refutable, es decir, susceptible de que en algún momento se puedan plantear ensayos o pruebas para refutarla independientemente de que salgan airosas o no de dichos ensayos.

Concepción no estándar³

Dentro de esta concepción, la unidad de análisis es más amplia, pueden ser los paradigmas, los programas de investigación, etc., por lo que la determinación de ciencia, se centra en el *proceso de producción*. La ciencia es racional no por el uso de método alguno como era el caso de la concepción estándar de las ciencias, sino por la presencia de

³ Cabe mencionar dentro de esta concepción a autores como Thomas Kuhn, Imre Lakatos, Paul Feyerabend, entre otros.

buenas razones al pasar de una versión a otra, es decir, al pasar de una unidad de análisis a otra.

La investigación normal que es acumulativa, debe su éxito a la habilidad de los científicos para seleccionar regularmente problemas que pueden resolverse con técnicas conceptuales e instrumentales vecinas a las ya existentes. (Kuhn, 1962, p. 155)

El progreso en las ciencias tiende a no ser gradual, ya que se hace énfasis en las revoluciones (excepto para Lakatos). La ciencia progresa por creciente especialización, cuanto más especializada es la unidad de análisis, más exitoso es en la resolución de enigmas.

El intento de resolver problemas da origen a la formulación de hipótesis que van cambiando según permitan o no resolver problemas. La ciencia progresa por la solución de los problemas, cuando estos se les resuelve utilizando hipótesis con exceso de evidencia empírica.

La mejor teoría es aquella que tiene mayor cantidad de hechos confirmativos y menor cantidad de problemas. No hay teoría perfecta.

Para una mejor comprensión de las características de la ciencia, en cada una de las corrientes mencionadas se presenta el siguiente cuadro:

La contabilidad ¿ciencia o tecnología social? Debates inconclusos.

| ÍTEM | ESTANDAR | NO ESTANDAR |
|---------------------------|---|---|
| UNIDAD DE ANÁLISIS | Teoría científica (se centra en el producto de la actividad científica) | Más amplio (paradigmas, programas de investigación, etc. (se centra en el proceso de producción)) |
| DICOTOMÍAS | <ul style="list-style-type: none"> - Contexto de descubrimiento-contexto de justificación - Teorías por un lado - hechos por el otro - Demarcación entre ciencia y pseudociencia | <p>Abandono de la dicotomía entre contextos.</p> <p>La "teoría" (paradigma, programa de investigación, etc., es decir, la unidad de análisis) es constitutiva de los hechos. Los hechos son lo que son dependiendo de la unidad de análisis (excepto en Lakatos)</p> <p>No hay tal criterio de demarcación.</p> |
| ROL DE LA HISTORIA | Rol secundario y meramente ejemplificativo de la historia (para Kuhn deshistorización de la historia) | Fuerte rol de la historia (historización del pasado científico) |
| PROGRESO | <p>Tiende a ser gradual, en algunos casos, acumulativo y en otros, no acumulativo.</p> <p>Se dirige hacia un objetivo (la verdad o la predicción exitosa) sin mayor énfasis en las rupturas no acumulativas.</p> | Tiende a no ser gradual (excepto Lakatos) con énfasis en las revoluciones. |

| ÍTEM | ESTANDAR | NO ESTANDAR |
|---------------------|--|--|
| MÉTODO | Fuerte énfasis en "el método" | No énfasis en "el método", hasta arribar a su negación. No hay un "único método" sino que existen varios métodos igualmente válidos para el desarrollo científico. |
| RACIONALIDAD | La ciencia es racional por proceder de acuerdo a "el método" científico | Para Kuhn se pasa de un paradigma a otro por buenas razones. La ciencia es racional no por el uso de método alguno, sino por la presencia de buenas razones al pasar de una versión a otra (de una unidad de análisis a otra) |
| SUJETO | Desaparición del sujeto, no se habla de quién produce la cosa, ni cómo las hace (epistemología sin sujeto cognoscente) | Epistemología con sujeto cognoscente, especialmente en Kuhn que se refiere a la comunidad científica. |
| VALORES | Rol mínimo ó inexistente (positivismo lógico) Fuerte tendencia al rechazo de la presencia de valores en el contexto de justificación. | Fuerte énfasis en la presencia de valores (con excepción de Lakatos) |
| OBJETIVIDAD | La ciencia es objetiva por ser valorativamente neutra (value free). Desaparición de todo rasgo subjetivo. | La ciencia es objetiva por los valores de los que está infusa (por los valores presentes en ella sobre los cuales hubo acuerdo). |

Cuadro N° 1: Resumen concepción estándar y no estándar de la ciencia
Fuente: Gómez (2011) Notas de clase, Metodología de las Ciencias Sociales: Introducción crítica

1.2 La visión de ciencia de Mario Bunge

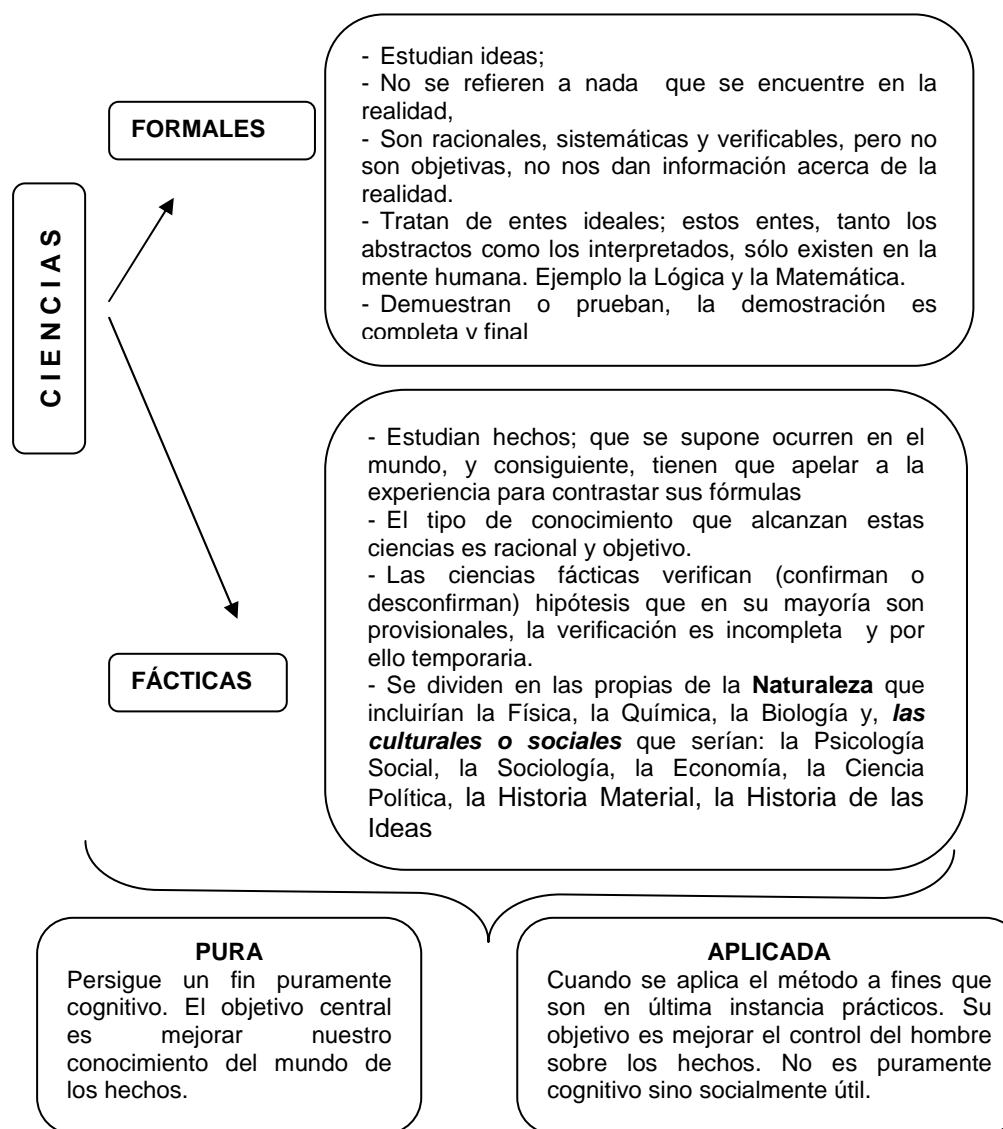
Bunge caracteriza a la ciencia como un conocimiento racional⁴, sistemático, exacto, verificable y por consiguiente falible. La ciencia como actividad (como investigación) pertenece a la vida social; en cuanto se la aplica al mejoramiento de nuestro medio natural y artificial, a la invención y manufactura de bienes materiales y culturales, la ciencia se convierte en tecnología. (Bunge, 1963 p.7 y 8).

Al hablar de ciencia y no ciencia, el autor, sostiene que, si una disciplina no emplea el método científico⁵ o si no busca o utiliza regularidades, es protocientífica, no científica o pseudocientífica. La tecnología es diferente: usa el conocimiento para elaborar artefactos y planes que contribuyen a modificar la realidad (natural o social) más que a explorarla o entenderla (Bunge, 1999b, p.15).

En cuanto a la clasificación de las ciencias que adopta el autor las podemos esquematizarlas de la siguiente manera:

⁴ Por conocimiento racional se entiende : a) que está constituido por conceptos, juicios y raciocinios, y no por sensaciones, imágenes, pautas de conducta, etc. b) que estas ideas pueden combinarse de acuerdo con algún conjunto de reglas lógicas, con el fin de producir nuevas ideas. c) que estas ideas se anotan en conjuntos ordenados de proposiciones. (Bunge, 1963, p. 18).

⁵ Bunge defiende el enfoque científico como la más exitosa de todas las estrategias para conocer y controlar el mundo, sin exceptuar el mundo social.



Fuente: elaboración propia basada en Bunge

El sistema de las *ciencias fácticas* es una colección variable, representable por una lista $R = \langle C, S, D, G, F, E, P, K, O, M \rangle$ donde, en cualquier momento dado,

C, la comunidad de investigadores de R,
S, la sociedad
D, el dominio o universo de discurso de R,
G, la perspectiva general o contexto filosófico de R,
F, el contexto formal de R,
E, el contexto específico de R,
P, la problemática de R,
K, el caudal de conocimiento de R,
O, objetivos de los miembros de C
M, la metódica de R

Además, cualquier ciencia debe cumplir dos condiciones. La primera es que haya al menos otro campo de investigación científica contiguo, en el mismo sistema de campos de investigación fácticos, de manera que ambos comportan algunos elementos de sus perspectivas generales, contextos formales y específico, caudales de conocimientos, objetivos y metódicas; y o bien el dominio de uno de los dos campos está incluido en el del otro, o bien cada miembro del dominio de uno de los campos es un componente de un sistema concreto en el dominio del otro. La segunda condición es que, la pertenencia de cada uno de los componentes de R cambie como resultado de la investigación en el mismo campo (y no como resultado de presiones ideológicas o políticas o de negociaciones entre investigadores), así como en campos (formales o fácticos) conexos de investigación científica (Bunge, 1999b, p.35 y 36).

Dentro de las ciencias fácticas se encuentran las **ciencias sociales**, al abordarlas Bunge plantea que existen diversas controversias filosóficas y metodológicas existentes en ellas, como las diferencias entre ellas y las sociotecnología, la dicotomía ciencias naturales/ciencias sociales, la posibilidad de encontrar leyes de los sucesos sociales, la verificabilidad de la teorías sociales, el trilema individualismo – holismo - sistemismo, la confiabilidad, lo moral, lo teórico e ideológico (Bunge, 1999b).

Sostiene que debe reconocerse que hay varias diferencias entre las ciencias naturales, siconaturales y sociales, en particular en lo que se refiere a los objetos y las técnicas. Pero también tienen importantes elementos comunes, entre ellos el enfoque científico (Bunge, 1999b p. 18,19).

Entre los rasgos característicos que menciona Bunge (1999b) de las ciencias sociales y sus estudios sociales podemos sintetizar los siguientes:

- Se refieren a grupos humanos, no a ideas puras (p.27) dónde se destaca la necesidad de interpretar las acciones humanas y subrayar la importancia de la creencia, la intención y la acción deliberada;
- Los experimentos sociales difieren de los realizados en las ciencias naturales son mucho más arduos, como consecuencia es mucho más difícil verificar hipótesis y teoría en las ciencias sociales que en las naturales (p.29) sin embargo son factibles.
- En las ciencias sociales hay regularidades sociales, la mayoría de ellas son específicas de una sociedad y limitadas en el tiempo, no obstante, existen ciertas regularidades sociales universales (p.41 y 44). Sin embargo, Bunge plantea que las generalizaciones sociales no bastan para explicar y predecir un posible hecho social, porque la gente es inventiva y sustenta valores, y los sistemas sociales satisfacen reglas de diversas clases hechas por el hombre, además de leyes. De allí, que la explicación o el pronóstico de un hecho social puedan requerir cuatro conjuntos de premisas (leyes, valuaciones, reglas y datos empíricos) y puedan explicarse en términos de patrones y circunstancias (p. 45).
- A diferencia de los estudios de la naturaleza, los estudios sociales pueden estar ideológicamente contaminados e incluso políticamente comprometidos (p.266).
- En cuanto a la cuestión de si las valuaciones y reglas son en sí mismas arbitrarias o convencionales y no se hacen y deshacen de acuerdo con las leyes y las circunstancias, plantea que hay dos puntos de vista clásicos sobre el tema, el holismo y el individualismo, y una concepción alternativa que es el sistemismo. La mayoría de los holista cree en fuerzas impersonales, normas intemporales y leyes

históricas. Los individualistas creen en reglas o normas pero no en leyes sociales, y sostienen que las reglas sociales aparecen o desaparecen por obra de la voluntad de "grandes hombres", por acuerdo colectivo (contrato social) o como resultado espontáneo del comportamiento egoísta, es decir, de elecciones racionales libres. En contraposición, el sistemismo plantea que todos los patrones de comportamiento social (ya se trate de leyes, reglas o tendencias) son artificiales, esto es, contruidos; están limitados por leyes naturales, circunstancias ambientales y la tradición (47-48),

- El científico social está en la envidiable situación de que, en vez de ser un espectador impotente, como el astrónomo o el geólogo, a menudo puede inmiscuirse eficazmente (aunque no siempre con beneficio) en los asuntos humanos. De hecho, al elaborar programas sociales (económicos, políticos o culturales) y lograr que sean adoptados por un gobierno o una empresa, el sociotecnólogo puede contribuir a modificar el rumbo de la sociedad: puede forzar la concreción de sus propios pronósticos.
- No hay ciencias sociales autónomas porque todas estudian la misma cosa: la sociedad. De allí que sean interdependientes: las fronteras entre ellas son en gran medida artificiales. La conciencia de esta artificialidad favorece un enfoque unificado del estudio de los hechos sociales y el abordaje de complejos y serios problemas sociales. Todos éstos son, por definición multidimensionales y difíciles de resolver. Lo cual nos lleva a la sociotecnología.

2. LA TECNOLOGÍA

Algunos autores sostienen que cuando se comienza a profundizar sobre el estudio de la tecnología, la acumulación de lecturas pone rápidamente en evidencia una disparidad de criterios de demarcación entre lo que suele llamarse en el lenguaje coloquial ciencia, técnica y tecnología.

La ciencia, a su vez pura (básica) o aplicada, se confunde con la tecnología y todas estas categorías varían a su vez con el período

histórico analizado y con las diferentes concepciones de lo se supone "es" la ciencia.

Según las distintas concepciones académicas y populares sobre el significado y naturaleza de la tecnología a continuación se transcribe el siguiente cuadro:

| | |
|---|--|
| Artefactos (visión popular o de sentido común) | La tecnología como objetos y herramientas construidos para satisfacer distintas necesidades. Es la visión más popular de la tecnología pero resulta inadecuada por su reduccionismo que impide elaborar un análisis profundo sobre la generación y las consecuencias del desarrollo tecnológico. |
| Ciencia aplicada (visión tradicional académica) | La tecnología como aplicación del método científico a la praxis humana. Difiere de la ciencia sólo en sus productos. Esta mirada es generalmente sostenida en el ámbito académico siendo Mario Bunge uno de sus principales defensores. Es refutada por los análisis históricos y sociológicos de la técnica . |
| Proceso social (nueva visión académica) | Se debe entender a la tecnología en sentido amplio, no sólo como máquinas, artefactos y artificios sino como sistemas complejos que involucran a las organizaciones y a las personas en tanto agentes portadores de intenciones, conocimientos y habilidades. Resalta la gran importancia del contexto histórico-social en el proceso de diseño. |

Fuente: Imágenes de la tecnología Giuliano, G y Parsellis

Por su parte Bunge la define como la rama del conocimiento que estudia las maneras de mantener, reparar, mejorar o reemplazar sistemas (por ejemplo, fábricas, hospitales y escuelas) y procesos (por ejemplo, la manufactura, la atención de la salud y la educación) sociales existentes; y diseña o rediseña unos y otros para afrontar problemas sociales (por ejemplo, la desocupación masiva, las epidemias y el delito). Consecuentemente la medicina social, el trabajo social, las ciencias de la administración, la macroeconomía normativa y el derecho son sociotecnologías; también lo son las disciplinas que estudian la protección

ambiental, el bienestar, la educación, el trabajo, las finanzas, la política pública. (Bunge, 1999b, p.323).

Al procurar conocer su dominio es necesario recurrir al estudio de la Filosofía de la Tecnología, ésta estudia las teorías que procuran conocerlas. Tradicionalmente se divide en ontología, epistemología, axiología y praxeología. A continuación y desde el punto de vista antes mencionado se resume la concepción de Bunge (1985 p.347, 1999a) y Scarano (1999) acerca de la tecnología.

- **Ontología o Tecnontología:**

La tecnología trata con artefactos, esto es, con objetos producidos por el hombre con algún fin útil. Los artefactos tienen propiedades distintivas que los constituyen en una clase ontológica diferente. Esto constituiría una diferencia importante con la ciencia que se ocupa de los objetos en general, sean o no artefactos. La tecnología formula reglas tecnológicas, no leyes, aunque se sirva de estas últimas.

- **Epistemología o Tecno epistemología:**

El conocimiento tecnológico se fundamenta en la ciencia básica y aplicada dando lugar a reglas que no son verdaderas o falsas, sino efectivas o no. La tecnología emplea los mismos conceptos que las teorías científicas básicas. Se hallan hipótesis y datos, y se sistematizan teorías tecnológicas de la misma manera que en las ciencias. En este punto la diferencia entre la ciencia y la tecnología reside en la fundamentación de los enunciados, los únicos estimadores no son los veritativos ni los puramente cognitivos. La tecnología utiliza otros saberes que no pertenecen a la ciencia básica como insumo del diseño y producción de la tecnología como ser conocimiento científico, conocimiento experto, conocimiento de sentido común, criterios estéticos, valores.

- **Axiología¹ o Tecnoaxiología**

Las teorías científicas y tecnológicas se formulan y se evalúan a partir de criterios, normas, objetivos o propuestas que son o implican valuaciones o valoraciones. Las teorías no son o no pretenden ser objetivas por lo tanto pueden incluir enunciados valorativos. Es posible catalogar a la tecnología como buena o mala. Todo artefacto tiene consecuencias imprevisibles. Los fines proceden de afuera de la tecnología misma. Se identifican y analizan valores típicos, como eficiencia, factibilidad, confiabilidad.

- **Praxeología² o Tecnopraxeología**

La tecnología para algunos es considerada como un tipo de acción y aquí reside la diferencia con la ciencia básica que es conocimiento, sólo subsidiariamente acción. La tecnología puede iluminar y guiar la acción racional. La tecnología procura la acción máximamente racional y con este fin se vale de diseños y planes. El objetivo de la tecnología es la acción con éxito, no el conocimiento puro (Bunge, 1963 p.702).

Las reglas en la tecnología cumplen el papel análogo a las leyes en la ciencia básica o aplicada. Bunge entiende una regla como una prescripción de un curso de acción para alcanzar un objetivo determinado. Una ley científica es un enunciado informativo, puede ser verdadero o falso. Una regla al entenderla como prescripción es una norma, no es ni verdadera ni falsa; inhibe o impulsa una acción (Scarano 1999, p. 330)

Las teorías tecnológicas comparten ciertos aspectos con las científicas. Lo más importantes son: simplifican e idealizan la realidad a la

¹ Es la teoría de los valores, de lo bueno y lo malo.

² Es el estudio de la acción humana, su objeto principal es brindar los conceptos y las técnicas para comprender la acción y sus diferentes clases.

que se refieren, es decir, la modelizan; incluyen conceptos teóricos; pueden absorber información empírica y realizar predicciones; son empíricamente contrastables.

Los tecnólogos diseñan sistemas o procesos artificiales pero no los producen: sólo hacen recomendaciones. Su adopción y producción o reforma reales es una función de las empresas o del gobierno.

Las sociotecnologías manejan todos los sistemas sociales³, en especial lo que podríamos llamar sistemas sociotécnicos, tales como las fábricas, los bancos, los ejércitos y los hospitales. Un sistema sociotécnico puede caracterizarse como un sistema social en el que el trabajo se hace con la ayuda de dispositivos diseñados por tecnólogos. Todos los sistemas sociotécnicos son productos del diseño, de la invención y la acción deliberada y particularmente racional, esto es, llevada a cabo de conformidad con políticas y planes deliberados, elaborados a la luz del conocimiento experto.

También hay posturas encontradas en cuanto a la valoración moral de la tecnología encontrándose autores que defienden la neutralidad de ella mientras otros la rechazan con vehemencia.

| | |
|--------------------------|--|
| Neutral | La tecnología no es buena ni mala por sí misma. Su carácter positivo o negativo, desde un punto de vista moral, depende de cómo se usen los conocimientos, las técnicas y los instrumentos que ella ofrece a los seres humanos. |
| Valor dependiente | La tecnología no se concibe como indiferente al bien y al mal. La razón es que no se entiende sólo como un conjunto de artefactos y técnicas, sino que se reconoce como constituida por factores sociales y políticos (además de epistémicos). |

³ Algunos sistemas y procesos sociales (como la familia, la comunicación, la instrucción, y los pequeños mercados) surgen espontáneamente, otros son la concreción del designio humano. La principal diferencia entre los sistemas sociales espontáneos y los planificados reside en los modos de control social: mientras en los primeros éste consiste en normas sociales y morales, en los segundos se trata de normas legales, incentivos, y sanciones impuestas por agentes designados p.327

Fuente: Miradas valorativas sobre la tecnología. Giuliano, G y Parsellis

3. DIFERENCIAS ENTRE CIENCIA Y TECNOLOGÍA.

Bunge (1999b) plantea que la mayoría de los estudios sociales de la tecnología presuponen ciertas ideas, muchas de las cuales son defectuosas.

Plantea que confundir ciencia con tecnología, equivale confundir verdad con eficiencia. Éste es un error fundamental. De hecho las hipótesis científicas se controlan principalmente para comprobar su verdad, en tanto que los artefactos se someten a prueba para constatar su eficiencia, confiabilidad, durabilidad, seguridad, disponibilidad, rentabilidad, facilidad para el usuario o algún otro rasgo no cognitivo (Bunge 1999 b). El imperativo sobre la eficacia y eficiencia del objeto combinado con el conocimiento muchas veces incierto de sus componentes reflejan una realidad muy alejada de la ciencia, donde las teorías pueden fallar y las condiciones de borde pueden, la mayoría de las veces, ser controladas con mucha rigurosidad y tranquilidad (Giuliano, M y Parsellis).

Las principales diferencias de la tecnología con respecto a las ciencias básicas y las ciencias aplicadas según Gómez (2011) son las siguientes:

Una diferencia importante se refiere al objetivo. En la tecnología, el objetivo es la intervención de la realidad mediante la construcción de artefactos; en las Ciencias básicas, el conocimiento por el conocimiento mismo; y en las Ciencias aplicadas, la producción de conocimiento aplicable, utilizable en cierta área de la realidad.

La ciencia aplicada puede aplicarse a la realidad sin producir artefacto alguno y el uso de herramientas no es imprescindible, cuando uso herramientas se pasa a la tecnología.

Otra diferencia que vale la pena mencionar es que mientras el producto final de las ciencias básicas es la Teoría Científica o conjunto de hipótesis científicas, para la tecnología es el Artefacto (algo producido por intervención humana).

Diferencias específicas entre Ciencia básica y tecnología

La Ciencia Básica y la Tecnología utilizan el mismo método, pero difieren en los objetivos. El de la tecnología es práctico y conduce al control de algún sistema de la realidad. La ciencia estudia el mundo, la tecnología idea maneras de cambiarlo: es el arte y la ciencia de hacer las cosas del modo más eficiente. La tecnología idea modos racionales de saltar del "es" al "debería", el conocimiento es un medio de modificar la realidad.

La investigación básica es a la vez objetiva e imparcial: recolecta datos hace conjeturas y urde modelos verdaderos de cosas reales, sin tomar otro partido que el de la honestidad intelectual. Su tarea es describir, explicar y si es posible también pronosticar: no prescribe nada.

La tecnología también es objetiva, pero no imparcial. Es objetiva porque comienza por averiguar cómo son realmente las cosas: no hay en ella lugar para el mito. En tanto, la ciencia básica está libre de valores, la tecnología está limitada por ellos. Por esta razón los tecnólogos enfrentan problemas morales que no surgen en la ciencia básica.

El conocimiento científico, la meta de la investigación básica, es un medio para la tecnología. El primero aspira a entender la realidad, la segunda a proporcionar herramientas para modificar la naturaleza o la sociedad. La ciencia produce bienes culturales invaluable, la tecnología, bienes culturales que hacen las veces de mercancías. Por ende, los hallazgos científicos son bienes públicos, los elementos tecnológicos pueden ser de propiedad privada (Bunge, 1999 b p. 264, 324, 325).

A continuación se transcribe un cuadro con las principales diferencias entre ciencia y tecnología según el epistemólogo Mario Bunge:

RESUMEN DIFERENCIAS ENTRE CIENCIA Y TECNOLOGÍA

| RASGOS | CIENCIA | TECNOLOGÍA |
|--------------------------|---------------------------------|---|
| Principal problema | Cognitivo | Práctico |
| Meta última | Comprensión | Hacer |
| Ejes | Hipótesis y experimento | Diseño y programa |
| Basado en | Matemática | Matemática y ciencia |
| Papel de la teoría | Guía para la comprensión | Guía para la acción |
| Papel del experimento | Fuente de datos y contrastación | Fuente datos, prueba de diseños y programas |
| Análisis costo/beneficio | A menudo no se aplica | Necesario |
| Análisis conceptual | Necesario | Secundario |
| Uso de la predicción | Para evaluar la verdad | En la planificación |
| Verdad | Deseable máxima | Suficiente para propósitos prácticos |
| Profundidad | Deseable máxima | Suficiente para propósitos prácticos |
| Marco de tareas | Dado por los científicos | Dado por los administradores |
| Impacto social | En el resto de la cultura | En la sociedad entera |
| Propietario | La humanidad | Los empleadores |
| Censura y secreto | Letal | Aceptable |
| Restricciones ecológicas | Ninguna o moderadas | Deseables |
| Restricciones económicas | Sobre los medios | Sobre medios y fines |
| Papel del descubrimiento | Central | Central |
| Papel de la invención | Central | Central |
| Crítica | Necesaria | Necesaria |

FUENTE: Bunge (1985) en Scarano (1999, p. 345)

4. ANÁLISIS Y ENCUADRE EPISTEMOLÓGICO DE LA CONTABILIDAD: A MODO DE CONCLUSIÓN.

Con base en los acápites anteriores se procederá a realizar un análisis de las cuestiones que pueden ubicar a *la Contabilidad como una ciencia o una tecnología social*.

En la concepción estándar de la ciencia, se centraba la atención en las teorías científicas, de esta manera, se puede resaltar la existencia de una Teoría General Contable, que si bien, no ha logrado un consenso universal, ya han sido varios los esfuerzos de reconocidos académicos como Mattessich (1964); García Casella y Rodríguez de Ramirez (2001); Lopes de Sá (1992), por formular una Teoría General de la Contabilidad. Estas teorías buscan ofrecer más y mejor información sobre la realidad contable. La Construcción de la Teoría Contable surge de la necesidad de proporcionar una razón de ser para lo que los contadores hacen o esperan hacer (Belkaoui, 1993). Hendriksen define Teoría Contable como un “grupo de principios amplios que (1) proporcionan una estructura general de referencia por medio de la cual se puede evaluar la práctica contable y (2) orienta el desarrollo de nuevas prácticas y procedimientos”.

Se considera a la Contabilidad como una herramienta de predicción, y si bien no se puede hablar de que otorgue la verdad absoluta sobre los acontecimientos, tiende hacia la verdad pues otorga información de manera razonable y teniendo la fiabilidad como una de sus principales características.

La concepción estándar consideraba como una de sus premisas que la ciencia debía ser valorativamente neutra, sin embargo la Contabilidad por su eminente carácter social no puede serlo, sin que esto sea un motivo para negar su cientificidad.

En Contabilidad no se hace referencia al “método”, sino que las investigaciones contables utilizan diversos métodos para obtener y validar el conocimiento. Estos métodos pueden reconocerse como científicos debido a que se basan en procedimientos confiables, examinables,

analizables, criticables y justificables, es decir, son métodos que encuadran perfectamente dentro de la definición de método científico entendido como "el conjunto de reglas que señalan el procedimiento para llevar a cabo una investigación, cuyos resultados son aceptados como válidos por la comunidad científica". Se basa en los siguientes pasos ordenados: I. Formular problemas, II. Proponer conjeturas o hipótesis, III. Someter las hipótesis a contrastación, IV. Establecer leyes o teorías.

Todas las proposiciones contables pueden llegar a ser refutables.

Desde la concepción no estándar, puede destacarse que la Contabilidad ha sido analizada desde diferentes unidades de análisis como los paradigmas en Contabilidad (Belkaoui, 1993; Tua 1995) o los programas de investigación en Contabilidad (Cañibano, 1975; Montesinos, 1978) y que el paso de una unidad de análisis a otra se da por la presencia de buenas razones. La Contabilidad progresa por creciente especialización, actualmente se pueden mencionar los estudios especializados en cada uno de los segmentos en los que se divide (Contabilidad Patrimonial o Financiera, Contabilidad Gerencial, Contabilidad Económica, Contabilidad Gubernamental, Contabilidad Social y Contabilidad Ambiental).

Un análisis minucioso del carácter científico de la Contabilidad según los planteamientos de Mario Bunge, lo realizó García Casella (2006) en su trabajo titulado: "La ciencia contabilidad y su vinculación con otras ciencias a raíz de sus cualidades epistemológicas".

Siguiendo con la línea de pensamiento de Bunge, es posible indicar que el conocimiento contable es un conocimiento constituido por conceptos, juicios y raciocinios que se anotan y se organizan en conjuntos ordenados de proposiciones (teorías) y se verifican (confirman o disconfirman), y no por sensaciones, imágenes o simples pautas de conducta o acción. La investigación contable pertenece a la vida social y se aplica al mejoramiento de nuestro medio natural y artificial (empresas, organizaciones, sociedad).

Se comparte la visión de la Contabilidad como una *ciencia fáctica, cultural, social y aplicada* (García Casella, 1995). Las ciencias aplicadas tienen por objetivo la producción de conocimiento aplicable a cierta área de la realidad sin que para ello necesariamente deba producirse un artefacto. Sin embargo, en el caso de la ciencia Contabilidad, es posible reconocer que tiene una parte tecnológica, es decir, la ciencia Contabilidad se convierte en tecnología cuando se usa el conocimiento para la construcción de artefactos (por ejemplo los modelos y sistemas propios de cada segmento).

Se considera una ciencia aplicada, ya que se orienta a fines que son en última instancia prácticos (administrar, evaluar, controlar) y busca mejorar el control del hombre sobre los hechos. Es social ya que se refiere a grupos humanos y pretende ser de utilidad a la sociedad. Su carácter social hace más compleja la verificación de hipótesis, por lo que se establecen regularidades sociales limitadas en el tiempo.

La explicación o pronóstico de hechos sociales, puede requerir cuatro conjuntos de premisas (leyes, valuaciones, reglas y datos empíricos) todas ellas presentes en la Contabilidad.

La Contabilidad se interrelaciona con otras ciencias como la administración, la economía, las matemáticas, la sociología, la psicología, etc. Esto es así porque al ser una ciencia social no es autónoma sino que sirve a otras y a su vez se nutre de otras. Las fronteras las establece la definición del objeto material (objeto de estudio que puede ser estudiado por varias ciencias) o el objeto formal (aquellos atributos del objeto material estudiados por una ciencia en particular). Al respecto, Mejía Montes y Mora, (2012,3) definen el objeto material y formal de la contabilidad de la siguiente manera:

“Objeto material de estudio: Las riquezas controladas por las organizaciones. La riqueza que controlan las organizaciones es ambiental, social y económica.

Objeto formal de estudio: la valoración cualitativa y cuantitativa del estado y circulación de la riqueza controlada por las organizaciones.”

La parte tecnológica de la Contabilidad, se concibe no como máquinas, artefactos y artificios, sino como sistemas complejos que involucran a las organizaciones y a las personas en tanto agentes portadores de intenciones, conocimientos y habilidades. Tiene en cuenta el contexto histórico social en el diseño tecnológico y formula reglas tecnológicas, es decir formas de hacer aceptadas que no son verdaderas o falsas, sino efectivas o no y que implican valuaciones y valoraciones. Estos planteamientos se consideran formas racionales de saltar del “es” al “debería ser”.

La Contabilidad diseña y rediseña sistemas y procesos para hacer frente de una mejor manera a los problemas y cambios sociales y para satisfacer las necesidades de los usuarios de la información. Los “artefactos” o sistemas complejos se someten a prueba para verificar su eficiencia, confiabilidad, durabilidad, seguridad, disponibilidad, rentabilidad, facilidad para el usuario o algún otro rasgo no cognitivo.

Con base a los argumentos anteriores, nos adherimos a la postura de caracterizar a la **Contabilidad como una Ciencia Social Aplicada incipiente que incluye Técnica y Tecnología Social**. Se sustenta la posición de ciencia porque es posible la identificación de un objeto formal propio, la utilización de métodos científicos y la existencia de rigor teórico.

No se considera únicamente una Tecnología Social, ya que su fin no es únicamente utilitarista, además, existen fundamentos contables desarrollados dentro de la misma disciplina por lo que es posible identificar en la Contabilidad, una parte doctrinaria desarrollada científicamente, y otra parte orientada a fines prácticos específicos. Siendo así la contabilidad no puede ser vista únicamente como un conjunto de reglas para la acción.

Los Fundamentos propios, permiten a la comunidad contable la reflexión racional acerca de cómo y porque se hace la tarea contable. Dichos fundamentos se plasman en la Teoría General Contable, la cual debe ser percibida como un conjunto coherente de principios, conceptos, leyes y regularidades deducidos de manera lógica, que sirvan como una estructura de base para los desarrollos teóricos y prácticos.

Cabe resaltar que las leyes a las que se hace referencia dentro de la Contabilidad como ciencia social, se podrían enmarcar dentro de lo que Bunge cataloga "leyes legaliformes" que pueden definirse como "genuinas creaciones de la mente humana, creaciones desde luego, conseguidas con la ayuda de material conceptual preexistente y que aspiran a reproducir fielmente esquemas objetivos...los enunciados acerca de la estructura de los hechos, no se descubren, se hacen o se producen...toda fórmula legaliforme tiene un dominio de validez limitado, más allá del cual resulta precisamente falsa"(Bunge, 1989, p. 377).

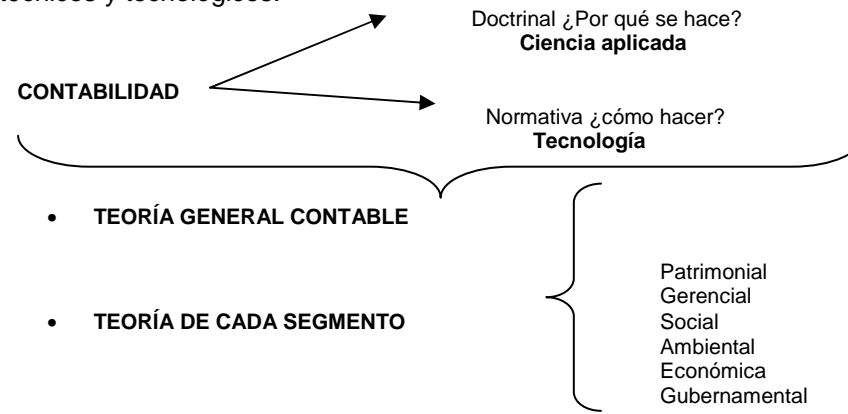
Decimos que es una Ciencia incipiente, ya que en la actualidad las teorías contable existentes, no tienen una aceptación universal por parte de la comunidad contable, aunque se visualizan desarrollos que poco a poco van alcanzando una mayor grado de generalización.

El desarrollo de los postulados, conceptos teóricos y principios contables siempre ha sido una de las tareas más difíciles y fascinantes de la Contabilidad. Los planteamientos acerca del dominio o universo del discurso contable, la interdisciplinariedad de la Contabilidad, la identificación de la naturaleza social contable, la identificación e investigación en los diferentes segmentos, los problemas y soluciones sobre medición, entre otras, son progresos que cada vez van teniendo mayor aceptación y acuerdo por parte de la comunidad científica contable.

De esta manera considerar a la Contabilidad como ciencia social aplicada nos va a permitir:

- Concebir a la Contabilidad de una manera más amplia y general, y en constante vinculación con el entorno en que se desenvuelve;
- Arribar a una Teoría General de la Contabilidad con principios propios donde se plasmen los rasgos básicos y comunes a todos los segmentos contables,
- Diferenciar las aplicaciones e interpretaciones de la Teoría General con el fin de construir segmentos contables diferentes en función de los objetivos a los que se encamina cada uno de ellos,
- Abordar nuevas tendencias en la disciplina y convertirlos en elementos de análisis.
- A través de la readaptación y perfeccionamiento, responder en cada momento a los requerimientos de la realidad económica y social en constante cambio.
- Correrlos, sin apartarnos, hacia otros planos distintos al formal o regulatorio atendiendo a los cambiantes fenómenos económicos, sociales y organizativos.

El siguiente gráfico representa una caracterización básica de la contabilidad, desde la concepción de ciencia aplicada con elementos técnicos y tecnológicos:



5. BIBLIOGRAFÍA

ARÉVALO, A (1982): **Elementos de contabilidad General**. 10º edición. Macchi. Buenos Aires, Argentina.

BELKAOUI, A. R. (1993): **Accounting Theory**, Reino Unido. Hartcourt Brace.

BUNGE, M (1999 a): Status epistemológico de la administración en Scarano, et. altri (1999): Metodología de las Ciencias Sociales. Lógica, lenguaje y racionalidad, Buenos Aires, Argentina: Ediciones Macchi.

BUNGE, M (1999 b): **Las ciencias sociales en discusión. Una perspectiva filosófica**. Buenos Aires, Argentina, Editorial Sudamericana.

Bunge, M (1963): **La ciencia y su filosofía**. Editorial Siglo Veinte.

BUNGE, M. (1989): **La investigación Científica**, España, Ed. Ariel Methodos.

CAÑIBANO, L. (1975 y 1997): **Teoría actual de la Contabilidad**. Madrid España, Ediciones ICE. ISBN: 84-7085-086-5.

GARCIA CASELLA, C. L (1995): "Naturaleza de la Contabilidad", *Revista Contabilidad y Auditoría*, Año 3 Nº 5, mayo, p. 12-37. Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires Instituto de Investigaciones Contables "Profesor Juan Alberto Arévalo Buenos Aires, Argentina. ISSN 1515-2340.

GARCIA CASELLA, C. L (2006): "La Contabilidad y una fabrica de ladrillos, *Revista Contabilidad y Auditoría*, Año 12, Número 23, junio, p.-mmm. Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires. Instituto de Investigaciones Contables "Profesor Juan Alberto Arévalo Buenos Aires, Argentina. ISSN 1515-2340.

GARCIA CASELLA, C.L (2004): "La ciencia Contabilidad y su vinculación con otras ciencias a raíz de sus cualidades epistemológicas", *Revista Contabilidad y Auditoría*, Año 10, Número 19, junio, p.15-27. Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires, Instituto de Investigaciones Contables "Profesor Juan Alberto Arévalo Buenos Aires, Argentina. ISSN 1515-2340.

GARCIA CASELLA, C. L., y RODRIGUEZ DE RAMIREZ, M. del C. (2001). Elementos para una Teoría General de la Contabilidad. Buenos Aires, Argentina, Editorial La Ley. ISBN: 950-527-480-7.

GIULIANO, G y PARSELLIS (xxxx). Ficha número 1. Imágenes de la tecnología. Facultad de Ingeniería, Universidad Católica Argentina.

GÓMEZ LÓPEZ, R (2002): **La Ciencia contable: Fundamentos Científicos y Metodológicos**. Universidad de Málaga, Edición Electrónica: Serie: Libros de Economía <http://www.eumed.net/cursecon/libreria/index.htm>. Fecha de consulta 15 de septiembre de 2012.

GÓMEZ, R. (2011): Metodología de las Ciencias Sociales: Introducción crítica, Notas de clase de doctorado.

GONZALO ANGULO, J.A. (1983) **Memoria de la Teoría de la Contabilidad (Concepto, Método, Fuentes y Programa)**, Madrid España.

KUHN T. S (1962). **La estructura de las revoluciones científicas**. Traducción de Agustín Contin. Fondo de Cultura Económica. México.

LAKATOS, I. (1993): **La metodología de los Programas de investigación científica**. Madrid España, Editorial Alianza.

LÓPEZ DE SÁ, (2007): "Doctrinas, escuelas y nuevas razones de entendimiento para la ciencia contable", en Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría N° 30, Abril-junio, Colombia.

LOPEZ SANTISO, H (2001): Contabilidad, **Administración y Economía**, Ediciones. Macchi, Buenos Aires Argentina.

MATTESSICH, R. (1964): **Contabilidad y Métodos Analíticos; Medición y proyección del ingreso y la riqueza en la microeconomía y en la macroeconomía**, traducción Rodríguez de Ramírez y García Casella. Buenos Aires Argentina, Editorial La Ley.

MEJÍA, E.; MONTES, C. y MORA, G. (2012): "Estructura para la formulación de una teoría integral de la contabilidad". Presentado en 1° Congreso Global en Contabilidad y Finanzas – INTERGES. Agosto, Bogotá Colombia.

MENDOZA, D (2005): "La contabilidad en clave compleja", en: Revista Legis de Contabilidad y Auditoría N° 22, abril-junio. Colombia.

MONTESINOS JULVE, V. (1978): "Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la contabilidad" en *Revista Técnica Contable*. 30, p. 285-294

POPPER, K (1972): **Conjeturas y refutaciones. El desarrollo del conocimiento Científico**. Editorial Paidós, Buenos Aires Argentina.

RODRIGUEZ DE RAMIREZ, M del C. (2000): "Vigencia de la necesidad de discusión sobre el status epistemológico de la Contabilidad", en Revista "Contabilidad y Auditoría, Año 6, Número 12. Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires Instituto de

Investigaciones Contables "Profesor Juan Alberto Arévalo Buenos Aires, Argentina. ISSN 1515-2340.

RODRIGUEZ DE RAMIREZ, M. del C (1995): "Reflexiones sobre el status epistemológico de la contabilidad" en *Revista "Contabilidad y Auditoría" Año I, Número 1*. Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires Instituto de Investigaciones Contables "Profesor Juan Alberto Arévalo. Buenos Aires, Argentina. ISSN 1515-2340.

SCARANO, E. R. (1999). "Epistemología de la Tecnología" en Scarano, E et. altri, (1999): **Metodología de las Ciencias Sociales. Lógica, lenguaje y racionalidad** (págs. 321-347). Ediciones Macchi. Buenos Aires, Argentina.

TUA PEREDA, J. (1995): **Lecturas de teoría e investigación Contable**. Medellín Colombia. Centro Interamericano Jurídico Financiero.

WIRTH, C. (2001): **Acerca de la ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento**, Buenos Aires, Argentina, Editorial La Ley.

6. ANEXO: ALGUNAS POSTURAS ACERCA DEL STATUS EPISTEMOLOGICO DE LA CONTABILIDAD.

Dada la importancia que tiene hoy en día el encuadre epistemológico de la disciplina contable, en este apartado nos proponemos presentar algunos conceptos y argumentos a favor de la Contabilidad como ciencia o como tecnología social, de destacados académicos que han influido en la doctrina contable.

| AUTOR | ARGUMENTO |
|---|---|
| Mattessich, 1966, en cita de Gómez (2002, 29-31). | ...para analizar la medida en que la Contabilidad resulta susceptible de acomodación al concepto de teoría científica, deben ser objeto de consideración cuatro elementos fundamentales: 1.- Los hechos observados, o sea, los observables o hipótesis empíricas de la Contabilidad. 2.- Las hipótesis fundamentales, también llamadas por Carnap <i>inobservables</i> . 3.- La conjunción de ambos, es decir, los <i>principios puente</i> de Hempel y <i>reglas de transformación</i> de Carnap. 4.- La deducción de consecuencias observables. |

| | |
|----------------------------------|--|
| | <p>En referencia a los hechos observados, su identificación es bien sencilla, pudiéndose concretar en <i>objetos económicos, agentes económicos</i>, además de sus cambios, interacciones y relaciones.</p> <p>Por su parte, en Contabilidad, las hipótesis fundamentales son aún más difíciles de establecer que los propios hechos,...mientras que ciertas hipótesis pueden resultar válidas para un determinado propósito, para otro u otros proceden hipótesis distintas... Sería suficiente con señalar los objetivos que correspondieran, tras lo cual, ya cabría establecer las hipótesis relevantes que vinieran al caso, que merced a las oportunas reglas de correspondencia o transformación, permitirán asignar contenido empírico a los enunciados teóricos.</p> <p>Las hipótesis fundamentales de la Contabilidad presentan más dificultades de precisión que los hechos observables. De ahí los diversos intentos de formular axiomas contables, proposiciones básicas, postulados, principios, hipótesis, reglas, etc. Podría decirse, pues, que esta característica normativa y teleológica de la disciplina contable dificulta el establecimiento de un único conjunto de hipótesis fundamentales, dando lugar, quizás, a múltiples conjuntos alternativos de hipótesis empíricas para otros tantos objetivos particulares...“si es posible precisar dentro de la completa gama de sistemas contables una serie de proposiciones básicas comunes a todos estos sistemas, una teoría de la Contabilidad -en el sentido riguroso del término- puede existir perfectamente. En tal circunstancia deberíamos formular alguna de esas proposiciones básicas a modo de sentencias que contengan las variables que permitan enunciar posteriores proposiciones compatibles con objetivos específicos, es decir, que permitan insertar hipótesis empíricas orientadas”</p> |
| <p>Gonzalo Angulo (1983)</p> | <p>...considera la Contabilidad como una “ciencia empírica, de naturaleza económica, cuyo objeto es la descripción y predicción, cualitativa y cuantitativa, del estado y la evolución económica de una unidad específica, realizada a través de métodos propios de captación, medida, valoración, representación e interpretación, con el fin de poder comunicar a los usuarios una información objetiva, relevante y válida para la toma de decisiones”.</p> |
| <p>Cañibano (1997, 33)</p> | <p>“...la Contabilidad es una ciencia de naturaleza económica, cuyo objeto es el conocimiento pasado, presente y futuro de la realidad económica en términos cuantitativos a todos sus niveles organizativos, mediante métodos específicos apoyados en bases</p> |

| | |
|---|--|
| | suficientemente contrastadas, a fin de elaborar una información que cubra las necesidades financieras externas y las de planificación y control internas." |
| Tua Pereda (1995, 183) | ...la Contabilidad ha pasado de ser un instrumento de carácter casi exclusivamente jurídico en defensa de su propietario, y con finalidad de registro, a convertirse en una disciplina científica, con aplicación preferente a la actividad económica en la medida en que otras aplicaciones ajenas son todavía meros esbozos y con evidentes rasgos de carácter social, por su naturaleza como disciplina científica, por el tipo de información que suministra, y por su capacidad de servicio en cuanto a la satisfacción de las necesidades de sus usuarios en orden a facilitarles la toma de decisiones |
| Arévalo (1982, 146, 147) | La Contabilidad teórica o general debe pues tratar de los prolegómenos de la ciencia, de la valuación de la riqueza, de los inventarios, de las precisiones y limitaciones de los hechos de gestión, de su liquidación y de su verificación, y de todas las teorías que 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. La contabilidad, materia concreta por excelencia, actuando en el mundo vivo de las actividades económicas, extrae de él forzosamente los materiales con que luego elabora sus principios, normas y preceptos. |
| López de Sá, (2007, 115) | La ubicación de la contabilidad como ciencia, se debió al hecho de que ella misma satisface todos los requisitos convencionales, necesarios para tal calificación, es decir, tener objeto propio, método específico, finalidad determinada, teoremas, teorías, hipótesis, tradiciones, etc. |
| García Casella, (1995, 2004 y 2006). | Para nosotros, la Contabilidad es una ciencia factual, cultural, aplicada. Es una ciencia factual porque estudia hechos humanos y de la naturaleza junto a la Economía, la Sociología, la Psicología, la Biología entre otras disciplinas. Es ciencia cultural porque es de seres humanos interactuantes, que se ocupa de las interrelaciones entre los componentes de los hechos informativos de todo tipo de ente. La Contabilidad es ciencia aplicada porque procura incrementar nuestro conocimiento para aumentar nuestro bienestar, sus objetivos son extrínsecos o utilitarios, no tiene un fin puramente cognitivo. |

| | |
|-----------------------------------|--|
| | <p>La Contabilidad reúne las características de ciencia pedidas por M. Bunge :</p> <ul style="list-style-type: none"> -Sistema de personas con una educación especializada, fuertes relaciones de información y una continúa tradición de investigación. -La sociedad apoya y estimula a ese sistema. -Su dominio está compuesto de entes reales certificados o presuntos, abarca documentos, personas, sistemas, modelos y todo otro objeto de conocimiento científico vinculado a su labor. -Tiene un trasfondo específico compuesto de una colección de datos, hipótesis y teorías al día de la Economía, la Administración, la Sociología, la Psicología y el Derecho. <p>Al enfocar los problemas epistemológicos derivados de visiones parciales de la Contabilidad, recurre al símil de la fábrica de ladrillo (hay principios de cómo fabricar ladrillos, hay elementos con qué fabricar ladrillos y hay maneras de fabricar ladrillos) propuesta por Herscher (1979) para mostrar que en la Contabilidad pasa lo mismo, es decir, hay un conjunto de principios, un conjunto de técnicas, un sistema, un conjunto de procesos y un conjunto de información.</p> <p>De esta manera intenta demostrar que la Contabilidad es una disciplina científica que tiene principios (Teoría), tiene técnicas (partida doble, ajuste por inflación), tienen sistema, procesos (Tecnología) y tiene producto (conjunto de información).</p> |
| <p>Wirth, (2001, 150-153)</p> | <p>En contabilidad hay un campo de investigación en el que se estudian problemas científicos de posible importancia práctica, sobre la base de descubrimientos de otras ciencias básicas. Es una investigación con objetivos determinados, basada en regularidades empíricas, que generan hipótesis explicativas y predictivas, y que se espera puedan aplicarse como input de la tecnología contable.</p> <p>La contabilidad, como tecnología social, se sustenta en conocimiento científico producido por la economía, la administración, la sociología, la ciencia política, las finanzas, y emplea los instrumentos conceptuales de las ciencias formales, como la matemática, la estadística y la lógica. Los aportes de estas ciencias son el fundamento sobre el cual se formulan las reglas tecnológicas de la contabilidad, que se emplean en la práctica profesional para el diseño de sistemas contables.</p> <p>...</p> <p>...la contabilidad cuenta con:</p> |

| | |
|--|---|
| | <ol style="list-style-type: none">1. Teorías que describen, clasifican y cuantifican ciertos aspectos de la realidad, parcialmente formalizadas, que incluyen reglas tecnológicas, y que tienen objetivos pragmáticos de resolución de problemas, y2. Teorías acerca de las relaciones entre los sistemas contables y la información que producen, y el comportamiento de los agentes –en sentido amplio-, teorías cuyo objetivo es explicar y predecir los efectos de la información contable. <p>El primer tipo de teorías son interpretaciones de la realidad con un objetivo pragmático: establecer un medio eficiente para el logro de la finalidad de la información en términos de ciertos criterios – como el de costo beneficio- y de ciertos juicios de valor –como equidad, objetividad, claridad, etc.-</p> <p>Las teorías del tipo 2, en cambio, producen conocimiento acerca de lo que 'es' y se basan en teorías y modelos de otras ciencias – como la Economía, la Sociología, la Administración, la Estadística, la matemática y la lógica etc.-.</p> <p>De este modo las teorías del tipo 2, acerca de lo que "es", aportan nuevo conocimiento para el desarrollo de la tecnología contable (diseño de sistemas y modelos contables con fines específicos).</p> <p>En contabilidad como en otras disciplinas, se realizan investigaciones acerca de lo que 'es' y también investigaciones acerca de lo que 'debería ser'. Este hecho parece haber dividido el <i>campo de conocimientos</i> de la Contabilidad en dos <i>campos de investigación</i> diferenciados:</p> <ul style="list-style-type: none">▪ El de teoría normativa, de carácter tecnológico, compuesto por una comunidad académica y profesional, en el que se ha desarrollado extraordinariamente la contabilidad patrimonial y no tanto la gerencial, y▪ El de teoría positiva, de carácter científico aplicado o al menos supuestamente libre de juicios de valor, con una comunidad académica importante, aparentemente con mayores recursos económicos (subsidió y apoyos financieros), y más prestigiosa (en razón de las universidades que las albergan y las revistas académicas que controlan), principalmente ubicada en los EE.UU. y Gran Bretaña. |
|--|---|

| | |
|--|--|
| <p>López Santiso (2001, 158, 159)</p> | <p>Dado que las ciencias a que debe responder la contabilidad (como parte de la administración) se encuentran en las denominadas ciencias sociales... se puede concluir que la Contabilidad es una tecnología social.</p> <p>La Contabilidad tecnología social, acaso sea la proveedora más importante de información de las administraciones públicas y privadas y es también relevante en el suministro de datos a las ciencias sociales: la Economía, en primer lugar. Esto a juicio del autor, no la degrada, sino que la coloca en el lugar de su verdadera importancia, que es mucha.</p> |
| <p>Rodríguez de Ramírez (1995, 2000)</p> | <p>Muchos autores se han manifestado en el sentido de considerar a nuestra disciplina como ciencia. Obviamente, tal clasificación se encuadra dentro de las ciencias factuales aplicadas y no en el campo de las ciencias puras.</p> <p>Nosotros nos ubicamos dentro de aquellos que la conceptualizan como tecnología.</p> <p>...mientras la ciencia busca describir, explicar y predecir, la tecnología pretende responder a una necesidad latente en la sociedad en donde se desarrolla...</p> <p>...el conocimiento científico está constituido por leyes que pretenden explicar y predecir, el conocimiento tecnológico, en cambio está constituido por un conjunto de reglas.</p> <p>...La ciencia aplicada se vincula con el conocimiento concerniente a problemas prácticos y a las acciones mediante las cuales podemos fabricar objetos o cambiar la naturaleza que nos circunda. A su vez, la tecnología es la utilización de la ciencia aplicada para resolver problemas de carácter social o tratar con el funcionamiento de sistemas.</p> <p>No se identifica ciencia aplicada con tecnología, ya que la ciencia aplicada es conocimiento, mientras que la tecnología implica procedimientos o acciones para lograr determinados objetivos, ya sea construir objetos, solucionar problemas prácticos o modificar la realidad. Las acciones tecnológicas, además de emplear ciencia aplicada, utilizan también la expertez o idoneidad....Desde este punto de vista, la tecnología tiene muchas vinculaciones con la ciencia, pero también facetas de carácter sociológico un tanto independiente de aquéllas, de modo que el tipo de estructura de</p> |

| | |
|---------------------------------|---|
| | <p>acción humana que representa la tecnología supera la estructura gnoseológica que denominamos ciencia aplicada. Sin embargo, no nos parece que sean irreconciliables las posturas que enfocan a la Contabilidad como "ciencia aplicada" y como "tecnología". Nuestra disciplina implica conocimiento sobre el dominio de nuestro accionar pero también procedimientos y acciones para lograr determinados objetivos."</p> |
| Mejía, Montes y Mora, (2012, 8) | <p>La Contabilidad es la ciencia social aplicada que estudia la valoración cualitativa y cuantitativa de la existencia y circulación de la riqueza controlada por las organizaciones, utilizando diversos métodos que le permiten evaluar la gestión que la organización ejerce sobre la mencionada riqueza, con el fin de contribuir a la acumulación, generación, distribución y sostenibilidad integral de la misma.</p> |
| Gómez, (2002, 28-29) | <p>El profesor Calafell (1963) señala que "los autores han profundizado en torno a la fundamentación de la Contabilidad como ciencia basándose en los caracteres que, según la lógica, deben reunir unos conocimientos para ser considerados como científicos, estudiando el objeto material, el objeto formal y el fin de la ciencia contable (Fernández Pirla, Calafell Castelló). Otros han utilizado la Axiomática de las ciencias formales y han constituido sistemas de axiomas, teoremas, postulados y definiciones a las cuales someten la realidad económica con objeto de ser tratada con rigor científico y de enunciar los principios y normas de la ciencia de la Contabilidad (Mattessich, Holzer). Por último, en la actualidad, existe un grupo de autores que aplican a la demostración científica de la Contabilidad los principios de la teoría de conjuntos y de la lógica simbólica, tendiendo a una teoría formal de la Contabilidad (Devine, Ijiri, Mattessich)"</p> |

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y
Métodos Cuantitativos para la Gestión

Sección de Investigaciones Contables

**ÍNDICE POR AUTOR DE LAS PUBLICACIONES
CONTABILIDAD y AUDITORÍA
INVESTIGACIONES EN TEORÍA CONTABLE
DEL N° 1 AL 36
Y NÚMEROS EXTRAORDINARIOS**

Índice por autor de las publicaciones Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable del n° 1 al 36 y números extraordinarios

| A | | |
|---|--|------------------------------------|
| ÁLVAREZ, ETXEBERRÍA, I.; GARAYAR ERRO, A. | Incidencia de la GRI-2002 en las emisiones de memorias sostenibles de empresas españolas | Nº 27 – año 14 (junio 2008) |
| ALVAREZ LANCELLOTTI, J.I. | Análisis de la Información Financiera Prospectiva según diversos enfoques | Nº 33 – año 17 (junio 2011) |
| ARQUERO MONTAÑO, J.L. ; DONOSO ANES, J. A. | Instrumento de medición del síndrome de quemarse en el trabajo (burnout) en profesores universitarios | Nº 23 – año 12 (junio 2006) |
| ARREGHINI, H. R. | Teoría del costo incurrido | Nº 1 – año 1 (1995) |
| ARREGHINI, H. R. | Teoría del Valor Corriente | Nº 3 – año 2 (julio 1996) |
| ARREGHINI, H. R. | El tiempo es un costo | Nº 10 – año 5 (diciembre 1999) |
| ARREGHINI, H. R. | El costo del financiamiento de la inversión en la tierra | Nº 15 – año 8 (junio 2002) |
| ARREGHINI, H. R. | La Contabilidad: Ciencia, Tecnología o Técnica? | Nº 31 – año 16 (junio 2010) |
| ARREGHINI, H. R. | La naturaleza financiera de los componentes del capital. | Nº 32 – año 16 (diciembre 2010) |
| ARREGHINI, H. R. | Personalización y destino de la información contable | Nº 34 – año 17 (diciembre 2011) |
| ARREGHINI, H. R. | Contabilidad. Sus fundamentos conceptuales | Nº 35 – año 18 (junio 2012) |
| B | | |
| BARBEI, A.A. | Las mediciones y la calidad de la información contable: Un análisis desde la perspectiva de la regulación contable internacional | Nº 28 – año 14 (diciembre 2008) |

Índice por autor de las publicaciones Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable del n° 1 al 36 y números extraordinarios

| | | |
|---|---|-----------------------------|
| BERRIOS, R. | Biondi y su influencia en la doctrina y regulación contable | Nº 19 – año 10 (junio 2004) |
| BIONDI, M. | Aportes para mejorar la utilidad de la información que suministran los estados contables. Medio para lograrlo. Un sustancial cambio del paradigma que orienta a la contabilidad | Nº 1 – año 1 (1995) |
| BIONDI, M. | Trabajo base para la aplicación de la adecuada metodología en la investigación científica necesaria para la armonización de las normas contables en el MERCOSUR. | Nº 2 – año 2 (marzo 1996) |
| BIONDI, M. ; GARCÍA CASELLA C.L; WAINSTEIN, M ; FRONTI DE GARCÍA, L; RODRIGUEZ DE RAMIREZ, M. DEL C. ; SANTESTEVAN HUNTER, J; FURMAN, N. ; FARINOLA, S; LAVERGNE, N.; GARCÍA FRONTI, I. | Sugerencias para la armonización de normas básicas contables entre los países del MERCOSUR. Aportes que resultarán de una investigación realizada con metodología científica | Ext. I (noviembre 1996) |
| BIONDI, M. | Caracterización de la investigación contable cumplida en las universidades y en los organismos emisores de normas. Sistemas de retroalimentación. | Nº 5 – año 3 (mayo 1997) |
| BIONDI, M. | La investigación contable. Similitudes y diferencias entre la investigación teórica universitaria y la investigación que realizan los organismos emisores de normas. Monismo y Pluralismo Contable. | Nº 6 – año 3 (octubre 1997) |

Índice por autor de las publicaciones Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable del n° 1 al 36 y números extraordinarios

| | | |
|---|--|--------------------------------|
| BIONDI, M.; GARCÍA CASELLA, C; WAINSTEIN, M; FRONTI DE GARCÍA, L; VIEGAS, J. C; RODRIGUEZ DE RAMIREZ, M. DEL C; SANTESTEBAN HUNTER, J; FURMAN, N; FARINOLA, S; GARCÍA FRONTI, I; CANETTI, M; KWASNYCIA, P; LOLO,W; SCAMINACI,S. | Sugerencias para la armonización de normas básicas contables entre los países del MERCOSUR. Aportes que resultarán de una investigación realizada con metodología científica. | Ext. IV (noviembre 1997) |
| BIONDI, M. | Reflexiones sobre los objetivos de los Estados contables | Nº 7 – año 4 (junio 1998) |
| BIONDI, M.; FARINOLA, S; ROMANELLI, O. | Proyecto EC023 – UBACyT – Año 1999: Tarea 4: Analizar la teoría contable financiera con el fin de conocer la evolución del pensamiento contable y determinar el paradigma vigente. | Nº 9 – año 5 (junio 1999) |
| BIONDI, M. | Estados Contables Propuestos. Lineamientos generales. Una tarea interdisciplinaria | Nº 14 – año 7 (diciembre 2001) |
| BIONDI, M. Y WAINSTEIN, M. | Organización de un Instituto Universitario de Investigación Contable | Nº 14 – año 7 (diciembre 2001) |
| BIONDI, M. | Comentarios sobre las posibilidades de la educación "A Distancia" en la Universidad. | Nº 16 – año 8 (diciembre 2002) |
| BIONDI, M., VIEGAS, J.C. ET. ALTRI | Bases teóricas para la preparación de la información contable proyectada o prospectiva. (Proyecto E017 Informe Final Programación Científica 2001/2003 UBACyT | Nº 19 – año 10 (junio 2004) |
| BIONDI, M. | Nuevas propuestas contables para el timesharing | Nº 21 – año 11 (junio 2005) |

Índice por autor de las publicaciones Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable del n°1 al 36 y números extraordinarios

| | | |
|--------------------------------------|---|---------------------------------|
| BIONDI, M.; CASPARRI, M.T.; FONT, E. | Una investigación interdisciplinaria en el Instituto de Investigaciones Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires | Nº 22 – año 11 (diciembre 2005) |
| BIONDI, M. | Información contable proyectada o prospectiva | Nº 25 – año 13 (junio 2007) |
| BIONDI, M. | Aspectos metodológicos de las investigaciones en las universidades sobre el conocimiento contable | Nº 26 – año 13 (diciembre 2007) |
| BIONDI, M. | La necesaria identidad de la contabilidad ambiental y social | Nº 27 – año 14 (junio 2008) |
| BIONDI, M. | Introducción a Popper: Su posición sobre los dogmas e ideologías como limitantes del saber científico. Un enfoque de la metodología de investigación científica | Nº 28 – año 14 (diciembre 2008) |
| BIONDI, M. | Aportes para la aplicación de metodología científica en investigaciones sobre contabilidad | Nº 29 – año 15 (junio 2009) |
| BIONDI, M. | Los bienes intangibles y los intereses en los costos de producción analizados con enfoque en la Contabilidad de Gestión | Nº 30 – año 15 (diciembre 2009) |
| BIONDI, M. | La Teoría Contable, los Contadores Públicos y la Filosofía. | Nº 31 – año 16 (junio 2010) |
| BIONDI, M. | En busca de aportes teóricos para lograr la Identidad de la Contabilidad Ambiental. | Nº 32 – año 16 (diciembre 2010) |
| BIONDI, M. | Bases Teóricas para la medición del Patrimonio Corporativo en moneda corriente recuperable | Nº 33 – año 17 (junio 2011) |
| BIONDI, M. | La docencia universitaria y la | Nº 34 – año 17 |

Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable Nº 36 - año 18 -diciembre 2012

Índice por autor de las publicaciones Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable del n° 1 al 36 y números extraordinarios

| | | |
|------------------------------|---|---------------------------------|
| | investigación. Un vínculo imprescindible | (diciembre 2011) |
| BIONDI, M. | Selección, articulación e integración de la información necesaria para la preparación de un proyecto de investigación contable con metodología científica. Parte I | Nº 35 – año 18 (junio 2012) |
| BIONDI, M. | Selección, articulación e integración de la información necesaria para la preparación de un proyecto de investigación contable con metodología científica. Parte II | Nº 36 – año 18 (diciembre 2012) |
| BORJAS, C.; BARRIOS DÍAZ, J. | Contabilidad de gestión en las empresas rentales de la Universidad del Zulia | Nº 26 – año 13 (diciembre 2007) |

| | | |
|---|--|---------------------------------|
| C | | |
| CALVO DE RAMÍREZ, A.C. | NIC 41: Tratamiento contable de los activos biológicos y los productos agrícolas | Nº 21 – año 11 (junio de 2005) |
| CALVO SÁNCHEZ, J.A.; ALVAREZ ETXEBERRIA, I. Y GARAYAR, A. | Un estudio sobre el nivel de revelación de información sobre la corrupción en las memorias de sostenibilidad de las empresas españolas firmantes del pacto mundial | Nº 34 – año 17 (diciembre 2011) |
| CASAL, A.M. | La Auditoría Integral o Total – Informe del Proyecto. | Nº 9 – año 5 (junio 1999) |
| CASAL, A.M. | Auditoría de una administradora de fondos de jubilaciones y pensiones. | Nº 11 – año 6 (junio 2000) |
| CASAL, A.M. | El control interno en la administración de empresas | Nº 19 – año 10 (junio 2004) |
| CANETTI, M.A. | Auditoría: Consideraciones sobre su ejercicio profesional en Argentina. | Nº 27 – año 14 (junio 2008) |

Índice por autor de las publicaciones Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable del n°1 al 36 y números extraordinarios

| | | |
|-------------|--|-----------------------------|
| | Algunas implicancias sobre su enseñanza. | |
| CARRIZO, G. | Auditoría de Informes de Responsabilidad Social Empresaria | Nº 31 – año 16 (junio 2010) |

| | | |
|-------------------------------|--|---------------------------------|
| CH | | |
| CHIQUIAR, W. R. | Arévalo y su influencia en la regulación contable | Nº 18 – año 9 (diciembre 2003) |
| CHIQUIAR, W.R.; KWASNYCIA, P. | Reflexiones sobre la tasa de descuento para la medición del patrimonio corporativo en moneda corriente recuperable | Nº 31 – año 16 (junio 2010) |
| CHIQUIAR, W.R.; KWASNYCIA, P. | Reflexiones sobre la tasa de descuento para la medición del patrimonio corporativo en moneda corriente recuperable. | Nº 31 – año 16 (junio 2010) |
| CHAVES DA SILVA, R. A. | A Resultabilidade | Nº 25 – año 13 (junio 2007) |
| CHAVES DA SILVA, R. A. | Pontos da moderna análise e regulação econômica das empresas e meios para a sua concretização | Nº 25 – año 13 (diciembre 2007) |
| CHAVES DA SILVA, R. A. | Aspectos das finanças empresariais e a sua dinâmica - pontos importantes e proposta de uma nova fórmula | Nº 28 – año 14 (diciembre 2008) |
| CHAVES DA SILVA, R. A. | Pontos introdutórios da teoria da socialização do patrimônio em ótica neopatrimonialista como base para a benesse social e humana: Estudo do caso brasileiro | Nº 30 – año 15 (diciembre 2009) |
| CHAVES DA SILVA, R. A. | O uso matemático da equação de segundo grau na contabilidade | Nº 32 – año 16 (diciembre 2010) |

Índice por autor de las publicaciones Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable del n° 1 al 36 y números extraordinarios

| D | | |
|--|---|---------------------------------|
| DA SILVA, R.P. | Reflexões sobre a divulgação do balanço socioambiental no Brasil. | Nº 34 – año 17 (diciembre 2011) |
| DE LA ROSA LEAL, M.E. | Análisis y prospectiva de la contabilidad del medio ambiente en México. | Nº 35 – año 18 (junio 2012) |
| DELL'ELCE, Q.P. | Nuevas disposiciones normativas proyectadas en materia contable | Nº 13 - año 7 (junio 2001) |
| DELL'ELCE, Q.P. | Proyecto normativo de ordenamiento legal relacionado con los registros contables y su documentación | Nº 27 – año 14 (junio 2008) |
| DELL'ELCE, Q.P. | Comentario sobre un caso interesante de ejercicio profesional en el ámbito forense en materia pericial | Nº 34 – año 17 (diciembre 2011) |
| DÍAZ, R.T.; MANCINI, C; MARCOLINI, S; TAPIA, M. A; | Propuesta de Sistemas Contables vinculados a actividades rurales alternativas. | Nº 10 – año 5 (diciembre 1999) |
| D'ONOFRIO, P.A. | Los sistemas contables integrados – información medioambiental | Nº 16 – año 8 (diciembre 2002) |
| D'ONOFRIO, P.A. | Resolución Técnica 26. Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) | Nº 29 – año 15 (junio 2009) |

| F | | |
|---------------------------|--|-----------------------------|
| FARINOLA, S.; LAROCCA, N. | El método del impuesto diferido frente al impuesto a las ganancias | Nº 11 – año 6 (junio 2000) |
| FERNÁNDEZ CUESTA, C. | Presupuestación de la gestión ambiental empresarial | Nº 15 – año 8 (junio 2002) |
| FERNÁNDEZ CUESTA, C. | El marco conceptual de la contabilidad ambiental. una propuesta para el debate | Nº 19 – año 10 (junio 2004) |

Índice por autor de las publicaciones Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable del n°1 al 36 y números extraordinarios

| | | |
|--|---|---------------------------------|
| FERNÁNDEZ CUESTA, C. | La responsabilidad social y el medio ambiente: Nuevos rumbos para la contabilidad | Nº 24 – año 12 (diciembre 2006) |
| FERNANDEZ LORENZO, L.E.; GEBA, N.B. | Transferencia de un modelo de informe contable socioeconómico. Utopía o realidad? | Nº 20 – año 10 (diciembre 2004) |
| FERNÁNDEZ, F.M., GASTALDI, J. A., MANGIONE, J.A., MARCOLINI, S.B., PÉREZ MUNIZAGA, M.C., POZZI, N. B., RUÍZ, J.J. VERÓN, C. S. | Los fundamentos económicos de la teoría de la entidad en la información contable consolidada | Nº 24 – año 12 (diciembre 2006) |
| FEUDAL, O.E. Y LINARES, H.E. | Diferentes escenarios y antecedentes de la evolución del pensamiento contable | Nº 24 – año 12 (diciembre 2006) |
| FLORES PRECIADO, J. Y PÉREZ CRUZ, O.A. | Los costos de no calidad en las pequeñas y medianas empresas | Nº 23 – año 12 (junio 2006) |
| FRONTI DE GARCIA, L.; D'ONOFRIO, P.A. | La auditoría ambiental, un nuevo enfoque profesional | Nº 18 – año 9 (diciembre 2003) |
| FRONTI DE GARCIA, L.; GARCIA FRONTI, I.M. | La doctrina contable y su influencia en la normativa de la contabilidad ambiental | Ext. V (junio 1999) |
| FRONTI DE GARCIA, L.; GRANADA ABÁRZUZA, M. DEL C; GARCÍA FRONTI, I.M. | Información sobre la gestión medioambiental de las empresas | Nº 11 – año 6 (Junio 2000) |
| FRONTI DE GARCIA, L.; PAHLEN, R.J.M.; D'ONOFRIO, P.A. | Sistemas de gestión ambiental normalizados | Nº 19 – año 10 (junio 2004) |
| FRONTI DE GARCIA, L.; PAHLEN, R.J.M.; D'ONOFRIO, P.A. | Exteriorización de la información contable patrimonial y de la gestión del impacto de las industrias pasteras | Nº 26 – año 13 (diciembre 2007) |

Índice por autor de las publicaciones Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable del n° 1 al 36 y números extraordinarios

| | | |
|--|---|------------------------------------|
| FRONTI DE GARCIA, L.; SUAREZ KIMURA, E. | Aportes tecnológicos al sistema de control interno | Nº 27 – año 14 (junio 2008) |
| FRONTI DE GARCIA, L.; SUAREZ KIMURA, E. | La auditoría y la responsabilidad social y ambiental empresaria en entes con sistemas de información integrados (ERP) | Nº 28 – AÑO 14 (diciembre 2008) |

| | | |
|--|---|----------------------------------|
| G | | |
| GARCÍA CASELLA, C.L. | El enfoque inductivo positivista de la contabilidad a través de Sanders, Hatfield y Moore | Nº 1 – año 1 (marzo 1995) |
| GARCÍA CASELLA, C.L.; RODRIGUEZ DE RAMIREZ, M. DEL C; CANETTI, M; FELELLA, M; GNUS, R; KWASNYCIA, P. | Un aporte a la investigación empírica: utilidad de los cambios introducidos por la Resolución General 195 de la Comisión Nacional de Valores. | Nº 1 – año 1 (1995) |
| GARCÍA CASELLA, C.L. | La Contabilidad Gubernamental como rama de la ciencia Contabilidad | Nº 2 – año 2 (marzo 1996) |
| GARCÍA CASELLA, C.L.; FRONTI DE GARCÍA, L; RODRIGUEZ DE RAMIREZ, M. DEL C; GARCÍA FRONTI, I. M; CANETTI, M; KWASNYCIA, P. | Enfoque multiparadigmático de la contabilidad: modelos, sistemas y prácticas deducibles para diversos contextos | Ext. II (noviembre 1996) |
| GARCÍA CASELLA, C.L. | Naturaleza de la Contabilidad | Nº 5 – año 3 (mayo 1997) |
| GARCÍA CASELLA, C.L. | Algunos supuestos No Económicos de la Teoría General Contable | Nº 6 – año 3 (octubre 1997) |
| GARCÍA CASELLA, C.L. | Necesidad de datos contables no financieros para tomar decisiones financieras. | Nº 7 – año 4 (junio 1998) |
| GARCÍA CASELLA, C.L. | Aportes a la solución del problema conceptual de la Contabilidad. | Nº 8 – año 4 (diciembre 1998) |
| GARCÍA CASELLA, C.L. | Fundamentación científica de la relación entre modelos y sistemas | Nº 11 – año 6 (Junio 2000) |

Índice por autor de las publicaciones Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable del n° 1 al 36 y números extraordinarios

| | contables | |
|----------------------|--|---------------------------------|
| GARCÍA CASELLA, C.L. | La contabilidad: Limitaciones y desafíos en el proceso de integración del MERCOSUR | Nº 12 – año 6 (diciembre 2000) |
| GARCÍA CASELLA, C.L. | Apuntes sobre dificultades en materia de modelización Contable | Nº 18 – año 9 (diciembre 2003) |
| GARCÍA CASELLA, C.L. | La ciencia contabilidad y su vinculación con otras ciencias a raíz de sus cualidades epistemológicas | Nº 19 – año 10 (junio 2004) |
| GARCÍA CASELLA, C.L. | Investigación básica y aplicada en contabilidad. | Nº 20 – año 10 (diciembre 2004) |
| GARCÍA CASELLA, C.L. | La tesis en el saber contable | Nº 21 – año 11 (junio 2005) |
| GARCÍA CASELLA, C.L. | La resiliencia en la Contabilidad Social | Nº 22 – año 11 (diciembre 2005) |
| GARCÍA CASELLA, C.L. | La Contabilidad y una fábrica de ladrillos | Nº 23 – año 12 (junio 2006) |
| GARCÍA CASELLA, C.L. | Modelizar como principiantes en la disciplina Contabilidad | Nº 24 – año 12 (diciembre 2006) |
| GARCÍA CASELLA, C.L. | Vinculación de la Contabilidad con la transparencia y la corrupción | Nº 25 – año 13 (junio 2007) |
| GARCÍA CASELLA, C.L. | El enfoque científico de la Contabilidad como aporte al desarrollo de la economía humana a nivel internacional | Nº 25 – año 13 (diciembre 2007) |
| GARCÍA CASELLA, C.L. | Necesidad de reconstruir la teoría de la contabilidad financiera | Nº 27 – año 14 (junio 2008) |
| GARCÍA CASELLA, C.L. | Las incertidumbres normales y los informes contables financieros | Nº 28 – año 14 (diciembre 2008) |
| GARCÍA CASELLA, C.L. | Actuación de Contadores Públicos y Licenciados en Economía en los estados contables proyectados | Nº 29 – año 15 (junio 2009) |

Índice por autor de las publicaciones Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable del n° 1 al 36 y números extraordinarios

| | | |
|--------------------------------------|---|--|
| GARCÍA CASELLA, C.L. | Algunos comentarios acerca de "Accounting Theory" de John A. Christensen y Joel S. Demski | Nº 30 – año 15 (diciembre 2009) |
| GARCÍA CASELLA, C.L. | Un interesante cuestionario relativo a la posible medición del llamado Fair Value o Valor Razonable. | Nº 31 – año 16 (junio 2010) |
| GARCÍA CASELLA, C.L. | Análisis de la IASC FOUNDATION | Nº 32 – año 16 (diciembre 2010) |
| GARCÍA CASELLA, C.L. | Un homenaje al Doctor Antonio Lopes de Sa: Introducción al análisis de: "The accounting establishment" | Nº 33 – año 17 (junio 2011) |
| GARCÍA CASELLA, C.L. | Diálogo sobre la Contabilidad con el colega Hugo Ricardo Arreghini | Nº 34 – año 17 (diciembre 2011) |
| GARCÍA CASELLA, C.L. | Recientes consideraciones sobre las Auditorías Contables de los Informes Contables Financieros | Nº 35 – año 18 (junio 2012) |
| GARCÍA CASELLA, C.L. | Una Propuesta acerca de la aceptación de las Teorías Contables | Nº 36 – año 18 (diciembre 2012) |
| GARCÍA DIEZ, J.; LORCA FERNÁNDEZ, P. | El acercamiento de la normativa contable europea a las normas del IASB: Un reto para 2005 | Nº 15 – año 8 (junio 2002) |
| GARCÍA FRONTI, I. M. | El problema ambiental y su repercusión en el paradigma de utilidad de la Contabilidad Patrimonial o Financiera. | Nº 6 – año 3 (octubre 1997) |
| GARCÍA FRONTI, I. M. | NIIF y Cuestiones Ambientales | Nº 34 – año 17 (diciembre 2011) Versión electrónica |
| GARCÍA FRONTI, I. M. | Argentina 2012: Situación actual de la legislación sobre Responsabilidad Social Empresaria | Nº 36 – año 18 (diciembre 2012) |
| GARCÍA, N. | El profesor académico de contabilidad y la investigación contable | Nº 15 – año 8 (junio 2002) |
| GAUDINO, O. | Teoría de las restricciones (TOC) y | Nº 12 – año 6 |

Índice por autor de las publicaciones Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable del n°1 al 36 y números extraordinarios

| | | |
|--|---|---------------------------------|
| | costeo basado en las actividades (ABC). Confrontamiento o posible integración? | (diciembre 2000) |
| GÓMEZ CÍRIA, A. | Décimo aniversario de la Ley de Auditoría de Cuentas – España | Nº 8 – año 4 (diciembre 1998) |
| GORROCHATEGUI, N. | Una aproximación a la información contable social y ambiental: las comunicaciones del progreso (COP'S). Diagnóstico de las COP'S | Nº 32 – año 16 (diciembre 2010) |
| GRAY, ROB TRADUCTORA: RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, M.C. | Acerca del desorden, los sistemas y la sustentabilidad: Hacia una convertibilidad y una Finanzas mas sociales y ambientales | Nº 17 – año 9 (junio 2003) |
| GUBBA, H.; GUTFRAID, J; RODRIGUEZ, R; VILLAMARZO, R. | La inclusión del factor ambiental en la Auditoría de Estados Contables | Nº 10 – año 5 (diciembre 1999) |
| H | | |
| HERNANDEZ SANTOYO, A.; PÉREZ LEÓN, V.E.; ALFONSO ALEMAN, J.L. | La gestión y el balance social en la empresa cooperativa Cubana. Caso de estudio: CPA 14 de junio | Nº 29 – año 15 (junio 2009) |
| J | | |
| JÁUREGUI, M.DE LOS Á. | Instrumentos derivados financieros Fundamentos teóricos de su aplicación | Nº 17 – año 9 (junio 2003) |
| JIMÉNEZ MONTANÉS, MA. A.; TEJADA PONCE, A.; VILLALUENGA DE GRACIA, S. | Incidencia de los nuevos costes empresariales, calidad y medioambiente, en el modelo de toma de decisiones a corto plazo. Caso particular C-V-B | Nº 14 – año 7 (diciembre 2001) |
| K | | |
| KUSTER, C. | Producción conjunta y análisis marginal: Estado del arte en relación al tema. Parte I | Nº 36 – año 18 (diciembre 2012) |

| L | | |
|---|---|------------------------------------|
| LABELLA, J. A. BIONDI, M. (SUPERVISOR) | Síntesis en español de las "Normas Internacionales de Contabilidad" emitidas por el International Accounting Standards Committee - Marco Conceptual y NIC 1 a 40 (Traducción Libre del Autor) | Nº 12 - año 6 (diciembre 2000) |
| LE PERA, A. | La contabilidad acumulativa y por lo devengado: Necesidad apremiante para los gobiernos | Nº 14 - año 7 (diciembre 2001) |
| LÓPEZ HERNÁNDEZ, A.M.; CABA PÉREZ, C. | Em impacto del entorno de la aplicación de las IPSAS de la IFAC al MERCOSUR | Nº 17 - año 9 (junio 2003) |
| LÓPEZ, R.D. | Análisis de la actividad de los organismos nacionales e internacionales para combatir la corrupción | Nº 16 - año 8 (diciembre 2002) |
| LOPES DE SÁ, A. | Información, Teoría Científica y Normas Contables. | Nº 6 - año 3 (octubre 1997) |
| LOPES DE SÁ, A. | Neopatrimonialismo como pensamento moderno em contabilidade | Nº 13 - año 7 (junio 2001) |
| LOPES DE SÁ, A. | A moderna ciencia da riqueza e o neopatrimonialismo contábil | Nº 18 - año 9 (diciembre 2003) |
| LOPES DE SÁ, A. | Modelos contábeis e gestao da capacidade lucrativa | Nº 20 - año 10 (diciembre 2004) |
| LOPES DE SÁ, A. | Análise científica do equilíbrio do capital e modelos contábeis cualitativos | Nº 21 - año 11 (junio 2005) |
| LOPES DE SÁ, A. | Prosperidade e padrões contábeis | Nº 23 - año 12 (junio 2006) |
| LOPES DE SÁ, A. | Normalização, legalidade, fiscalidade, gestão e ciência contábil | Nº 26 - año 13 (diciembre 2007) |

Índice por autor de las publicaciones Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable del n° 1 al 36 y números extraordinarios

| | | |
|---|---|---------------------------------|
| LOPES DE SA, A. | Ética e instrumentalismo normativo contábil | Nº 30 – año 15 (diciembre 2009) |
| M | | |
| MEDINA CELIS, L.M.; BAROCIO TORRES, A.I. SÁNCHEZ CASTRO; M.A. | Analizando las normas en que se basan las acciones de responsabilidad social empresarial (RSE) en México | Nº 28 – año 14 (diciembre 2008) |
| MILETI, M; AQUEL, S.; BERRI, A.M.; DÍAZ, D.; DOFFO, L.; INGRASSIA, R.; MARCHESI, A. | Advenimiento de la informática en los sistemas contables. Una realidad innegable | Nº 29 – año 15 (junio 2009) |
| MONTANINI, G.A. | Comparación de la medición de activos y pasivos con sus valores límite | Nº 16 – año 8 (diciembre 2002) |
| O | | |
| ORELLANA, E.A. | La Partida Doble en las cuentas públicas del Virreinato del Río de la Plata. | Nº 4 – año 2 (noviembre 1996) |
| ORELLANA, E.A. | Una Contabilidad precolombina. La del Imperio Incaico | Nº 22 – año 11 (diciembre 2005) |
| P | | |
| PAHLEN, R.J.M.; FRONTI DE GARCÍA, L. | El medio ambiente, su influencia en la contabilidad y en la empresa | Nº 16 – año 8 (diciembre 2002) |
| PAHLEN, R.J.M.; CAMPO, A. M. | Doctrina y contaminación ambiental | Nº 27 – año 14 (junio 2008) |
| PANARIO CENTENO, M.M. | Aproximaciones para un marco conceptual o teórico de la contabilidad social | Nº 29 – año 15 (junio 2009) |
| PANARIO CENTENO, M.M.; FARFAN LIEVANO, M.A. | La contabilidad ¿ciencia o tecnología social? Debates inconclusos. | Nº 36 – año 18 (diciembre 2012) |
| PEREIRA LEITE, LANCELOTTI F. | Contabilidad Ecoambiental. Registro de los efectos externos – un enfoque en los impactos ambientales y obtención del <i>PEEB – Producto Ecológico Empresarial Bruto</i> | Nº 31 – año 16 (junio 2010) |

Índice por autor de las publicaciones Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable del n° 1 al 36 y números extraordinarios

| | | |
|---|---|--------------------------------|
| PINEIRO GARCÍA, P. Y GARCÍA VÁZQUEZ, J.M. | Particularidades de los sistemas de gestión medioambiental en las empresas constructoras. Principales dificultades en su implantación | Nº 25 – año 13 (Junio 2007) |
| R | | |
| RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, MA. DEL C. | Reflexiones sobre el status epistemológico de la contabilidad | Nº 1 – año 1 (1995) |
| RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, MA. DEL C. | La Llave de Negocio: el camino abierto y transitado y el camino por recorrer. | Nº 3 – año 2 (julio 1996) |
| RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, MA. DEL C. | La metodología en Contabilidad: ¿Uniformidad o diversidad? | Nº 5 – año 3 (mayo 1997) |
| RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, MA. DEL C. | La Contabilización del Impuesto a las Ganancias: Antecedentes y Perspectivas. | Nº 6 – año 3 (octubre 1997) |
| RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, MA. DEL C. | Comentario sobre la situación actual y las perspectivas a nivel internacional de la contabilización de los Arrendamientos | Nº 7 – año 4 (junio 1998) |
| RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, MA. DEL C. | La necesidad de precisar el dominio de la disciplina contable | Nº 9 – año 5 (junio 1999) |
| RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, MA. DEL C. | La información contable ante el reto de las demandas de los usuarios: desafío y oportunidad para la profesión contable | Nº 10 – año 5 (diciembre 1999) |
| RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, MA. DEL C. | Vigencia de la necesidad de discusión sobre el status epistemológico de la contabilidad | Nº 12 - año 6 (diciembre 2000) |
| RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, MA. DEL C. | Cuestionamientos acerca de la contabilidad financiera y su relación con los otros segmentos contables | Nº 13 – año 7 (junio 2001) |
| RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, MA. DEL C. | Traducciones: SFAS 141, SFAS 142, SFAS 144 | Nº 14 – año 7 (diciembre 2001) |

Índice por autor de las publicaciones Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable del n°1 al 36 y números extraordinarios

| | | |
|---------------------------------|--|---------------------------------|
| RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, MA.DEL C. | El proceso reciente de normalización contable en argentina. Un caso para el análisis | Nº 16 – año 8 (diciembre 2002) |
| RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, MA.DEL C. | Contabilidad y responsabilidad social: Un camino por recorrer | Nº 18 – año 9 (diciembre 2003) |
| RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, MA.DEL C. | La contabilidad y el impacto de las tecnologías de la información y las comunicaciones | Nº 19 – año 10 (junio 2004) |
| RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, MA.DEL C. | Contabilidad y responsabilidad social. En búsqueda de respuestas para una tendencia en vías de consolidación | Nº 20 – año 10 (diciembre 2004) |
| RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, MA.DEL C. | Contabilidad social y supuestos ontológicos divergentes | Nº 21 – año 11 (junio de 2005) |
| RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, MA.DEL C. | Métodos empíricos. Diversas perspectivas | Nº 22 – año 11 (diciembre 2005) |
| RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, MA.DEL C. | Transparencia y responsabilidad social: Un reto para el abordaje de las posibles vinculaciones entre el sector público, el privado y la sociedad civil en el marco de la sustentabilidad | Nº 24 – año 12 (diciembre 2006) |
| RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, MA.DEL C. | Comentarios sobre la propuesta de una "teoría fundamentada" de las revelaciones financieras de las empresas | Nº 25 – año 13 (junio 2007) |
| RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, MA.DEL C. | Contabilidad y responsabilidad social: Desafíos y oportunidades para la profesión contable | Nº 25 – año 13 (diciembre 2007) |
| RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, MA.DEL C. | La ética en los negocios: Una zona difusa con implicancias sociales profundas | Nº 27 – año 14 (junio 2008) |
| RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, MA.DEL C. | Algunas cuestiones en torno al encuadre epistemológico de la Contabilidad. | Nº 31 – año 16 (junio 2010) |

Índice por autor de las publicaciones Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable del n° 1 al 36 y números extraordinarios

| | | |
|---|--|---------------------------------|
| | | |
| RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, MA.DEL C. | Revisitando la teoría contable: desde la sustentabilidad a la dimensión espiritual | Nº 35 – año 18 (junio 2012) |
| RODRÍGUEZ, J.M. | Teoría Contable de aspectos financieros tratados por el Dr. Héctor Bértora | Nº 22 – año 11 (diciembre 2005) |
| S | | |
| SÁNCHEZ HENRÍQUEZ, J. | Auditoría de la Formación | Nº 12 – año 6 (diciembre 2000) |
| SÁNCHEZ HENRÍQUEZ, J. | Aproximación teórica al balance social | Nº 17 – año 9 (junio 2003) |
| SÁNCHEZ HENRÍQUEZ, J., SÁLAS ÁVILA, J., RODRÍGUEZ BUSTAMANTE, C. | Competencias profesionales en la auditoría externa | Nº 24 – año 12 (diciembre 2006) |
| SÁNCHEZ HENRÍQUEZ, J., SALDAÑO, C. | Auditoría al desempeño en organizaciones públicas y privadas | Nº 33 – año 17 (junio 2011) |
| SCAVONE, G. M.; SCHAPIRA, A.; FERRUCCI, G. | Generación de información para el seguimiento de acciones ambientales | Nº 20 – año 10 (diciembre 2004) |
| SCAVONE, G.M.; D'ONOFRIO, P.A. | Las empresas frente al desafío de demostrar su responsabilidad social | Nº 21 – año 11 (junio 2005) |
| SCAVONE, G.M.; | Tratamiento contable de los sitios Web, ¿Estamos los contadores suficientemente informados? | Nº 33 – año 17 (junio 2011) |
| SUÁREZ KIMURA, E.B. | El efecto de la gestión económica del ente sobre el medio ambiente | Nº 14 – año 7 (diciembre 2001) |
| SUÁREZ KIMURA, E.B. | Auditoría y Sistema de Control Interno: Particularidades a considerar en los contextos tecnológicamente mediados | Nº 22 – año 11 (diciembre 2005) |
| SUÁREZ KIMURA, E.B. | Medios digitalizados en el procesamiento de datos contables: Repercusión en la actividad del Contador Público | Nº 26 – año 13 (diciembre 2007) |

| T | | |
|---|---|---------------------------------|
| TASCÓN FERNÁNDEZ, M.T. | De la valoración contable a la valoración financiera de la empresa | Nº 16 – año 8 (diciembre 2002) |
| V | | |
| VÁZQUEZ, R.; BENEDICTO, N.; BONGIANINO DE SALGADO, C. | Llave de negocio: en búsqueda de una definición amplia | Nº 3 – año 2 (julio 1996) |
| VÁZQUEZ, R.; BONGIANINO DE SALGADO, C. | Capital Económico: Factibilidad de su utilización en los Estados Contables. | Nº 5 – año 3 (mayo 1997) |
| VÁZQUEZ, R.; BONGIANINO DE SALGADO, C. | Valor económico agregado e intangibles | Nº 14 – año 13 (diciembre 2001) |
| VIEGAS, J.C.; GARCÍA FRONTI, I.; GAJST, I. | Los Estados Contables Básicos de cierre de ejercicio y el informe contable para la venta. | Nº 4 – año 2 (noviembre 1996) |
| VIEGAS, J.C.; RIAL, L.; GAJST, I. | La información prospectiva: proyecciones o pronósticos | Nº 12 – año 6 (diciembre 2000) |
| VIEGAS, J.C. ; FRONTI, L. COLABORADOR: TONNELIER, A | Información por segmentos | Nº 13 - año 7 (junio 2001) |
| VIEGAS, J.C.; FRONTI DE GARCÍA, L.; SUÁREZ KIMURA, E.B.; SCAVONE, G.M.; GARCÍA FRONTI, I.M. | Educación virtual como complemento de la educación formal y continuada | Nº 14 – año 7 (diciembre 2001) |
| VIEGAS, J.C.; PÉREZ, J.O. | En la búsqueda de evidencias confiables que permitan realizar una interpretación razonable de la situación económica y financiera de la empresa | Nº 30 – año 15 (diciembre 2009) |
| VIEGAS, J.C.; GRISOLIA, H.J. | La formación ética del profesional en ciencias económicas en el grado y el postgrado. Parte I. | Nº 36 – año 18 (diciembre 2012) |
| VILLAMARZO, R.; GUBBA, | Estados contables: una modernización | Nº 11 – año 6 |

Índice por autor de las publicaciones Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable del n° 1 al 36 y números extraordinarios

| | | |
|----------------------------------|----------------|--------------|
| H; GUTFRAID, J; RODRÍGUEZ, R. | impostergable. | (junio 2000) |
|----------------------------------|----------------|--------------|

| W | | |
|---|---|--------------------------------|
| WAINSTEIN, M.; CASAL, A.M. | Replanteo del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros | Nº 1 – año 1 (1995) |
| WAINSTEIN, M.; CASAL, A.M.; GARCÍA FRONTI, L. | La Auditoría del Medio Ambiente | Nº 2 – año 2 (marzo 1996) |
| WAINSTEIN, M. | La revisión limitada de Estados Contables: Replanteo de su uso | Nº 4 – año 2 (noviembre 1996) |
| WAINSTEIN, M.; CASAL, A.M. | La auditoría del medio ambiente en el marco de la auditoría integral y total | Ext. III (noviembre 1996) |
| WAINSTEIN, M. | Independencia. Compatibilización entre los servicios de Auditoría y otros servicios profesionales. | Nº 7 – año 4 (junio 1998) |
| WAINSTEIN, M.; CASAL, A.M. | El informe Breve de Auditoría en un escenario globalizado de Libre Comercio. | Nº 8 – año 4 (diciembre 1998) |
| WAINSTEIN, M. | Análisis bibliográfico del Marco Conceptual del I.A.S.C., de los Concepts de Estados Unidos y del Borrador del Marco Conceptual del Reino Unido de los Marcos Conceptuales implícitos y Análisis de la Doctrina que influyó en la elaboración de los Marcos Conceptuales Explícitos e Implícitos. | Nº 10 – año 5 (diciembre 1999) |
| WAINSTEIN, M.; CASAL, A.M. | Las normas contables profesionales en el marco de un mundo globalizado y la problemática de las PYMES | Nº 12 – año 6 (diciembre 2000) |
| WAINSTEIN, M.; CASAL, A.M. | Compromisos de verificación (assurance engagements) | Nº 13 - año 7 (junio 2001) |
| WAINSTEIN, M.; CASAL, A.M. | El problema del narcotráfico y sus | Nº 15 – año 8 |

Índice por autor de las publicaciones Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable del n°1 al 36 y números extraordinarios

| | | |
|---------------------------------|---|---------------------------------|
| | implicancias para la economía | (junio 2002) |
| WAINSTEIN, M. | La corrupción. Un tema para investigar | Nº 17 – año 9 (junio 2003) |
| WAINSTEIN, M. | Responsabilidad profesional | Nº 18 – año 9 (diciembre 2003) |
| WAINSTEIN, M. | Control de calidad en auditoría. Selección de procedimientos a seguir | Nº 20 – año 10 (diciembre 2004) |
| WAINSTEIN, M.; CASAL, A.M. | Las normas internacionales de auditoría, revisión, aseguramiento y servicios relacionados. Comparación con las normas de auditoría nacionales | Nº 23 – año 12 (junio 2006) |
| WERNER VON BISCHHOFFSHAUSEN, W. | Estados Financieros y medio ambiente | Nº 13 - año 7 (junio 2001) |
| WIRTH, M.C. | Posible contribución de la Teoría Contable para la determinación del valor de una empresa. | Nº 9 – año 5 (junio 1999) |

**NORMAS BÁSICAS
PARA LA PRESENTACIÓN DE TRABAJOS DE INVESTIGACIÓN**

Contabilidad y Auditoría es una publicación semestral iniciada hace más de diez años en el Instituto de Investigaciones Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA, actual Sección de Investigaciones Contables. Desde el año 2007 esta revista forma parte del Núcleo Básico de Revistas Científicas Argentinas elaborado a partir de informes del CONICET y el CAICYT y basado en evaluaciones editoriales (Criterios de Excelencia de LATINDEX: Nivel 1/CATÁLOGO) y excelencia de contenido académico evaluado por pares.

(Más información: <http://www.caicyt.gov.ar/nucleo-basico-de-revistas-cientificas>)

Tiene como objetivo servir como ámbito de difusión de estudios, ponencias y ensayos sobre problemáticas contables tratadas con rigor conceptual y metodológico.

Los trabajos que se propongan para la inclusión deben cumplir, además de los requisitos de calidad e interés disciplinal, con los siguientes criterios editoriales para el envío de los originales.

Formato de envío:

En medio magnético, formato Word para Windows; tamaño de la hoja: 14,7 de ancho y 19,5 de alto; Arial 10, interlineado sencillo, con margen interior 1,8 cm, derecho de 1,2 cm, superior 1cm inferior de 1,5 cm ; (márgenes simétricos).

Si contuviera gráficos, cuadros, tablas, imágenes u otros, éstos deberán agregarse en Excel.

Enviar a la Sección de Investigaciones Contables – Facultad de Ciencias Económicas UBA. Av. Córdoba 2122 (1120) CABA Argentina

Por correo electrónico a la siguiente dirección:

biondi@econ.uba.ar

sic@econ.uba.ar

Extensión

Se aceptarán trabajos con una extensión mínima de 3000 palabras y máxima de 8000 palabras (sin considerar la bibliografía y los anexos).

Instrucciones generales

Las normas generales para la presentación de trabajos son las que se enuncian a continuación.

1. Los trabajos serán inéditos.
2. Incluir una primera página en la cual se hará constar el título y el nombre del/los autor/es.
Se consignará el curriculum vitae resumido (si es un sólo autor: 10 renglones; dos autores: 7 renglones y más: 5 renglones) de los autores con indicación –a través del resaltado- de cuál información (sobre formación académica y actuación) desea/n que se asocie a la identificación del documento. Se dejará constancia de la dirección física y electrónica y del teléfono de por lo menos uno de los autores para notificarle sobre la evaluación del trabajo.
3. El trabajo deberá estructurarse en epígrafes y subepígrafes, evitando en lo posible un número excesivo de niveles de desagregación.
4. La estructura básica de los trabajos deberá ser como sigue:

Título

Resumen. Deberá constar de no más de 100 palabras a través de las cuales se consignen las ideas principales. Incluir una versión en inglés.

Palabras Clave. Se solicita la inclusión de un mínimo de cinco palabras clave (en castellano y en inglés) Deben indicar los temas o conceptos centrales que se presentan en el cuerpo del trabajo y su objetivo es facilitar la posterior catalogación bibliográfica del trabajo en las bases de datos

Introducción. Se recomienda la inclusión de un apartado o epígrafe inicial que sirva como introducción del trabajo en que se puedan recoger los problemas, objetivos, hipótesis, métodos, antecedentes y contexto de la investigación.

Desarrollo del Tema (Cuerpo del Trabajo)

Conclusiones, Sugerencias o Recomendaciones

Bibliografía

Anexos Se referirán a información o datos externos que complementen adecuadamente los contenidos del trabajo (pueden llegar a suprimirse en la impresión definitiva)

Aclaraciones

Referencias bibliográficas

Las referencias o citas bibliográficas se anotarán dentro del propio texto y sólo se aceptarán:

- por el sistema Harvard: (Mattessich, 1995:150), Apellido del autor; coma; año de la publicación; dos puntos; número de página.
- (Mattessich, 1995, p. 150) Idem, pero con coma en lugar de dos puntos entre el año y el/lo números/s de páginas, precedido/s por p.)

Para el caso de citas directas que implican transcripciones textuales, de ser cortas se incluirán dentro del propio texto entre comillas y, de ser largas, a continuación del texto a un tamaño de letra menor y con margen.

Notas al pie de página

No se deberán recoger citas bibliográficas a pie de página, las notas al pie sólo se utilizarán para aclaraciones, ampliaciones, precisiones o discusiones complementarias al trabajo.

Bibliografía

Se consignará en forma alfabética (ascendente) y cronológica

Para uniformar la redacción de manera de facilitar su consulta, se propone el siguiente formato que cuenta con mayor consenso en los trabajos de investigación a nivel internacional:

Apellido/s del autor en mayúsculas, seguidos de coma y la inicial del nombre/s seguida de punto, o bien del organismo que corresponda a la autoría de la correspondiente publicación; año de publicación entre paréntesis y:

- si se trata de un libro: título en negrita; coma; ciudad; editorial.
- si se trata de un artículo: título entre comillas; coma; *Revista en cursiva*, Año o Tomo y número, mes, p. xx-xx

Dibujos y otras ayudas

Los dibujos, gráficas, tablas, fotografías imágenes, flujogramas, etc. deber ser nítidos, estar titulados y contener la fuente de elaboración (aun cuando esta fuera propia).

Evaluación

Los artículos recibidos serán evaluados por un Comité Editorial que decidirá sobre su publicación. Los trabajos deben ser presentados por lo menos seis meses antes de la publicación respectiva. La revista no se hace responsable por la devolución de originales no solicitados.

Esta Revista se terminó de imprimir
en el mes de diciembre de 2012, en los Talleres Gráficos Yael
Av. Córdoba 2210 – 1º piso
C.A.B.A.