

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES FACULTAD DE CIENCIAS  
ECONÓMICAS

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES EN ADMINISTRACION  
CONTABILIDAD Y METODOS CUANTITATIVOS PARA LA  
GESTION

SECCION DE INVESTIGACIONES CONTABLES  
CENTRO DE MODELOS CONTABLES

**INSERCIÓN DE APORTES DE LA CONTABILIDAD SOCIAL Y  
AMBIENTAL EN LA TEORÍA GENERAL CONTABLE.**

**TERCER INFORME DE AVANCE.**

**DIRECTOR:** CARLOS LUIS GARCIA CASELLA.  
**CODIRECTORA:** LUISA FRONTI DE GARCIA

Subsidiado por la Universidad de Buenos Aires, proyecto N° 200.  
20100.100.322 2011/2014

**Diagramación y Compaginación**  
Federico Sommer.

PROYECTO UBACYT

“INSERCIÓN DE APORTES DE LA CONTABILIDAD SOCIAL Y  
AMBIENTAL EN LA TEORÍA GENERAL CONTABLE.”

**TERCER INFORME DE AVANCE.**

García Casella, Carlos Luis.  
Derechos reservados

Primera Edición: Julio 2013

ISBN

Impreso en Talleres Gráficos Yael.  
av. Córdoba 2210 1º piso.  
Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina.

Queda hecho el depósito que prevé la ley 11.723  
Impreso en Argentina.

Prohibida su reproducción total o parcial por cualquier medio  
sin autorización expresa del autor/editor  
Ley 11.723 de Propiedad Intelectual.

## INDICE.

### Prólogo.

- Análisis de los supuestos básicos de Mattessich.  
**Autor: Carlos Luis García Casella.....Pág. 7 – 41**
- El supuesto básico de la contabilidad vinculado a la medición.  
**Autor: Carlos Luis Garcia Casella.....Pág. 43 - 57**
- Los indicadores de desempeño ambiental sistematizados, su relación con el dominio del discurso contable.  
**Autora: Luisa Fronti.....Pág. 59 – 78**  
**Colaboradora: Veronica R. Garcia**
- Supuestos Básicos de la Teoría Contable: Características y normas de los supuestos generales y particulares de cada segmento.  
**Autora: Laura Acevedo.....Pág.79 - 100**
- Estudio de los supuestos básicos de la contabilidad de Mattessich  
**Autor: Juan Ignacio Alvarez Lancellotti..... Pág. 101 – 116**
- El Balance Social y su relación con los Supuestos Básicos de la Contabilidad.  
**Autora: Monica Carballo..... Pág. 117 - 154**
- Revisión de los supuestos de entidad y valor monetario propuestos por Richard Mattessich en el universo del discurso contable actual  
**Autor: Walter René Chiquiar..... Pág. 155- 180**
- La elaboración de normas a aplicar a los supuestos especiales de la “Contabilidad social”  
**Autora: Norma Cristóbal..... Pág. 181 – 189**

- Algunas características generales de los supuestos básicos de la contabilidad  
**Autora: Maria Marta Panario Centeno..... Pág. 191 – 207**

## **PROLOGO.**

Con esta publicación queremos continuar las publicaciones del Plan UBACYT 2011/2014, el primer informe de avance se publicó en Agosto de 2012 ISBN 978-950-29-1393-3 y el segundo en Diciembre de 2012 ISBN 978-950-29-1425-1.

Ahora publicamos el trabajo correspondiente a la tercera Etapa del Proyecto citado.

En la presentación del 20 de septiembre de 2010 proponíamos una Tercera Etapa referida a los supuestos básicos del concepto de Contabilidad.

Los nueve trabajos incluidos responden a ese tema.

Integraron el equipo.

Director: GARCIA CASELLA, Carlos Luis.

Codirectora: FRONTI DE GARCIA, Luisa.

INVESTIGADORES:

Acevedo – Maria Laura

Alvarez Lancelloti – Juan Ignacio

Carballo – Monica

Cristóbal – Norma

Chiquiar – Walter

Garcia – Veronica Romina

Panario Centeno – Maria Marta

# **ANALISIS DE LOS SUPUESTOS BASICOS DE MATTESSICH**

Autor:

Carlos Luis García Casella

## INDICE

1. Introducción.
2. La definición de 1964 y los 18 supuestos.
  - 2.1 la definición
  - 2.2 el supuesto 1
  - 2.3 el supuesto 2
  - 2.4 el supuesto 3
  - 2.5 el supuesto 4
  - 2.6 el supuesto 5
  - 2.7 el supuesto 6
  - 2.8 el supuesto 7
  - 2.9 el supuesto 8
  - 2.10 el supuesto 9
  - 2.11 el supuesto 10
  - 2.12 el supuesto 11
  - 2.13 el supuesto 12
  - 2.14 el supuesto 13
  - 2.15 el supuesto 14
  - 2.16 el supuesto 15
  - 2.17 el supuesto 16
  - 2.18 el supuesto 17
  - 2.19 el supuesto 18

### 3. EL DESARROLLO DE LOS SUPUESTOS BASICOS EN 1964

3.1 Primer Párrafo (Pág. 28) Desvíos Terminológicos.

3.2 Segundo Párrafo (Pág. 28) Recurrir a Lógica Simbólico y a Matemática

3.3 Tercer Párrafo (pág. 28/29) Dualidad y Economicismo

3.4 Cuarto Párrafo (pág. 29) Aspectos Contradictorios de los llamados Supuestos Básicos

3.5 Quinto Párrafo (pág. 29) Metateoría Empirismo y Supuestos Subrogados

3.6 Sexto Párrafo (pág. 30) Primer Paso al Futuro.

### 4. ACTUALIZACIONES DE LOS SUPUESTOS BASICOS DE MATTESSICH 1957-1964-1970-1973.

4.1 Los llamados ahora términos primitivos.

4.2 Los ocho términos primitivos

4.2.1 Numero

4.2.2 Valor

4.2.3 Unidades Monetarias

- 4.2.4 Intervalo de tiempo (fecha)
- 4.2.5 Objetos Económicos.
- 4.2.6 Sujetos Económicos.
- 4.2.7 Conjunto.
- 4.2.8 Relaciones.

### 4.3 Análisis de los 19 Supuestos Básicos.

- 4.3.1 Supuestos básicos 1
- 4.3.2 Supuestos básicos 2
- 4.3.3 Supuestos básicos 3
- 4.3.4 Supuestos básicos 4
- 4.3.5 Supuestos básicos 5
- 4.3.6 Supuestos básicos 6
- 4.3.7 Supuestos básicos 7
- 4.3.8 Supuestos básicos 8
- 4.3.9 Supuestos básicos 9
- 4.3.10 Supuestos básicos 10
- 4.3.11 Supuestos básicos 11
- 4.3.12 Supuestos básicos 12
- 4.3.13 Supuestos básicos 13
- 4.3.14 Supuestos básicos 14
- 4.3.15 Supuestos básicos 15
- 4.3.16 Supuestos básicos 16
- 4.3.17 Supuestos básicos 17
- 4.3.18 Supuestos básicos 18
- 4.3.19 Supuestos básicos 19

## 5. BIBLIOGRAFIA.

## 1. Introducción.

En Agosto del año 2000, o sea hace 12 años tratamos el tema de los supuestos básicos de la Contabilidad que propuso Mattessich en su versión inglesa y su versión alemana de 1964, nos parece oportuno plantear ahora las virtudes y defectos de dichos supuestos básicos frente al concepto de Contabilidad que sosteníamos entonces y sostenemos ahora. (García Casella, 2000 pág. 25):

“La Contabilidad se ocupa de explicar y normar las tareas de descripción, principalmente cuantitativa, de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas diversas de cada ente u organismo social y de la proyección de los mismos en vista al cumplimiento de metas organizacionales a través de sistemas basados en un conjunto de supuestos básicos y adecuados a cada situación”

De esta definición o concepto de nuestra disciplina científica factual, cultural y aplicada surge la importancia de establecer claramente el conjunto de supuestos básicos generales y específicos para definir, diseñar y proponer los respectivos sistemas contables de cada ente u organismo social.

Analizaremos los supuestos básicos planteados por Mattessich en la versión inglesa (Mattesich 1964) y la que propone Mallo Rodríguez de la versión alemana de Dusseldorf (Mallo Rodriguez 1991)

En ambos casos quedará claro que esos supuestos no se compaginan con nuestro concepto de Contabilidad y la idea de segmentos no exclusivamente económicos.

## 2. LA DEFINICION DE 1964 y los 18 SUPUESTOS

### 2.1 La definición.

Mattessich propone (Mattessich 1964, p.19)

“Accounting is a discipline concerned with the quantitative description and projection of the income circulation and of wealth aggregates by means or a method based on the following set of basic assumptions (after these assumptions are thoroughly tested they might be regarded as necessary and sufficient conditions)”

Traducido al español seria:

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

Vemos que Mattessich expone de un modo que parece decir:

- a) Reduce la Contabilidad a una disciplina sin arriesgar si es ciencia, tecnología o técnica o las tres cosas.
- b) Se ocupa solo de descripciones cuantitativas y no incluye descripciones cualitativas
- c) Circulación de ingresos y agregados de riquezas son conceptos exclusivos de Economía, la Contabilidad

no está sujeta a esa ciencia que es diferente de ella pero tiene conexiones no de dependencia sino de exclusiva vinculación.

- d) Parece que el método propio de la Contabilidad depende de los SUPUESTOS BASICOS, un conjunto que presenta con la lógica la condición de NECESARIOS y SUFICIENTES.

El inciso d) es muy fuerte pero como no discutimos en detalle la definición de la Contabilidad sino los llamados supuestos básicos vemos que el autor los considera esenciales para el desarrollo del conocimiento con método científico de la actividad contable.

## 2.2 EL SUPUESTO 1.

Lo define “1. Monetary values” o sea, en español “Valores Monetarios”

Vemos que se contradice con la intención y la realidad de la tarea contable en términos no monetarios como puede ser unidades físicas

Los contables gerenciales y sociales, entre muchos otros, utilizan estos valores de unidades de medición diferentes de la moneda.

## 2.3 EL SUPUESTO 2

Define “2. Time intervals” o sea, en español “Intervalos de Tiempo”

Lo consideran un aporte importante, aunque más tarde veremos que la versión alemana lo considera “Termino primitivo”, o sea algo anterior al pensamiento contable.

#### 2.4 EL SUPUESTO 3.

Lo define 3. Structure, en español sería “estructura”

En la versión alemana vemos que lo aclara como “estructura de la unidad” o sea Plan Contable de valor importante porque la unidad contable da el nombre a la disciplina.

#### 2.5 El supuesto 4.

Lo define “4. Duality”, en español sería “dualidad”

Nos parece que se corresponde a lo que se llama juego de suma cero (lo que pierde uno lo gana el otro) o principio binario de un determinado método de registración contable llamado partida doble.

#### 2.6 EL SUPUESTO 5.

Lo define “5. Agregation”, en español sería “agregabilidad”

Parece que se refiere a la posibilidad de agregar elementos de la Contabilidad, pero parece inadecuado para la Teoría General de la Contabilidad.

#### 2.7 El Supuesto 6

Lo define 6 “Economic Objects”, en español “Objetos Económicos”

La Contabilidad no se ocupa exclusivamente de objetos económicos sino de todos los objetos necesarios para ser tomados en cuenta en la actividad contable.

#### 2.8 El supuesto 7.

Lo define “Inequity of monetary claims” en español sería “Inequidad de las acreencias monetarias”

Es un tema muy particular que no merece ser un supuesto básico de la Contabilidad.

#### 2.9 El supuesto 8.

Lo define “Economic agents”, en español sería “Agentes Económicos”

Igual que el supuesto de Objetos Económicos padece de economicismo choca con nuestra definición de Contabilidad.

#### 2.10 El supuesto 9.

Lo define 9 “Entities”, en español sería “Entidades”.

Ojalá sean Entidades en general, pero el contexto indica que piensa que sean económicas.

#### 2.11 El supuesto 10

Lo define” 10. Economic Transactions” en español sería “Transacciones económicas”

Aquí hay 2 defectos:

- a) Omite lo no económico y
- b) Se reduce a transacciones, cuando la materia de la Contabilidad es más amplia que solo transacciones.

#### 2.12 El supuesto 11

Lo define “11. Valuation”, en español sería “Valuación”.

Pensamos que sería apto para algunos aspectos propios de la economía, pero Medición es más general.

#### 2.13 EL SUPUESTO 12.

Lo define “12.Realization”, en español sería “Realización”.

Se refiere exclusivamente a un aspecto particular de la Contabilidad Patrimonial o Financiera.

#### 2.14 EL SUPUESTO 13.

Lo define “13 Classification”, en español sería “Clasificación”.

Es un concepto general aceptable.

#### 2.15 El supuesto 14.

Lo define “14. Date input”, en español “Ingreso de Datos”

Es general para toda la disciplina.

#### 2.16 El supuesto 15.

Lo define como “15. Duration”, en español “Duración”.

Es el tema de lo temporal.

#### 2.17 El supuesto 16.

Lo define “16. Extension” en español sería “Extensión”.

Le vuelve a referir a términos que parecen prioritarios -

#### 2.18 El supuesto 17.

Lo define “17. Materiality” en español sería “Significatividad”.

Parece propio de la parte patrimonial.

#### 2.19 El supuesto 18.

Lo define “18 Allocation”, en español sería “Asignación”.

Es un problema esencial en los Planes Contables

### 3. EL DESARROLLO DE LOS SUPUESTOS BASICOS EN 1964.

En la versión 2002 o traducción del libro de 1964 (Mattessich 2002, pág. 28/44) el punto 2.4 se refiere al tema, y vemos los diversos aspectos que trata.

#### 3.1 Primer Párrafo (pág. 28) Desvíos Terminológicos.

Dice: “Pasemos ahora a examinar la situación actual en el área de los supuestos básicos de la Contabilidad (también llamados “postulados”, “principios”, “normas”, etc.) Los desvíos terminológicos y la incertidumbre general en estas áreas derivan de una arbitrariedad que parece inevitable en la búsqueda de los fundamentos básicos de la Contabilidad, esta arbitrariedad podría

mantenerse dentro de ciertos límites sólo si pudieran revelarse criterios científicos que proporcionaran un molde natural a los supuestos básicos de la Contabilidad”

Al respecto, opinamos:

- a) Es inaceptable el desvío terminológico que propone el autor:
  - I. Postulado no es supuesto básico
  - II. Principios no son supuestos básicos
  - III. Normas: están lejos de ser supuestos básicos.
- b) Se debe eliminar la arbitrariedad y los desvíos; propone Mattessich es el adecuado: criterios científicos que orienta la propuesta de supuestos básicos.

### 3.2 Segundo Párrafo (pág. 28) Recurrir a Lógica Simbólica y a Matemática.

Dice “Canning (1929, pág. 9) señaló que “El trabajo del contador y los escritos sobre Contabilidad, hasta hace muy poco, se efectuaban mediante una especie de tarea de remiendo y recomposición. Seguramente, esa labor de remiendo era, muchas veces, sagazmente planeada y ejecutada, pero, a pesar de ello, era simple emparche en el sentido de que no se tendía a una renovación de los fundamentos”. Mucho ha cambiado desde entonces; se invirtieron muchas ideas ingeniosas y mucho esfuerzo intelectual para el desarrollo de la Contabilidad y se exploraron una multitud de detalles. Sin embargo, a pesar de los intentos serios, los fundamentos de nuestra disciplina no han encontrado aun una formulación lo suficientemente general y rigurosa como para asegurar una base firme. No negamos que se hayan producido avances en la teoría contable durante las últimas décadas, pero solo una visión parcial podría desconocer el mayor progreso teórico

que se produjo mientras tanto en otras disciplinas vinculadas. Tanto la Economía como la ciencia de la Administración han experimentado un envidiable proceso de purificación y clarificación a través de la rigurosa aplicación de la lógica moderna y la matemática. Parece que al menos para las ciencias sociales, este aspecto purificador de la Lógica Simbólica (que actualmente se halla tan fundida con la Matemática que resulta imposible efectuar una separación tan tajante entre ambas) ha sido más significativo que la aplicación de distintos algoritmos para la resolución de cálculos matemáticos”.

Al respecto opinamos:

- a) La segunda mitad del segundo párrafo de Canning (Canning 1929, pág. 8/9) está dentro del título “Early Accountancy a description or an Art, lo que explica el énfasis en 1929 de salir de descripción del arte y tratar de avanzar hacia una ciencia. Le preocupaba lo que indica el título de su Capítulo 1º “The Academic Status or Accounting” pues para él la Contabilidad era un niño dentro de la familia académica (Canning 1929/1978 pág. 3)
- b) La idea expuesta por Canning en la cita de Mattessich es muy realista cuando habla de la tarea de “remiendo y recomposición” con los aspectos de ese tipo de tarea. Lo mismo opinaba en 1993 Toweedie (Toweedie 1993 pág. 10/11) en su artículo “El contador: un hombre de negocio o un profesional “en el Prefacio al libro “Philosophical perspectives on Accounting”.

Transcribiendo a Stamp (Stamp 1969) en “Auditing the auditors” The Times 11 Setiembre”

“Medical practice is based on judgment but it is also based on principles with a sound theoretical foundation. This is not so in the case of accounting, and most of the accountant’s so-called principles are merely descriptions of current or even worse, practice; rules which in many cases were drawn up on an ad hoc basis to deal with the expedencies of a passing moment”

- c) De acuerdo a lo expuesto en a) y b) pienso que actualmente se buscan fundamentos a las regulaciones contables, en particular de la Contabilidad Patrimonial o Financiera, sin base teórica igual que se opinó en 1929,1964 o en 1993. Parece por ello ser poco científica la tarea de los emisores de las llamadas Normas Internacionales de Información Financiera.
- d) Nos parece no muy envidiable el progreso de la Economía y la Administración en base a Lógica Simbólica o Matemática, puede haber mejores fundamentos basados en la ciencia de la Filosofía y sus partes: Ontología, Gnoseología y Ética por ser ciencia de seres humanos diversos totalmente de la materia de la ciencia de los seres inanimados.

### 3.3 Tercer Párrafo (pág. 28/29) Dualidad y Economicismo.

Este párrafo de Mattessich dice:

“De ahora en mas, usaremos el principio de dualidad-junto con el hecho de que los sistemas contables económicos tratan todos con aspectos vinculados al ingreso y la riqueza, como punto de partida para desarrollar un conjunto de principios contables que resulten lo suficientemente básicos como para ser aplicados a los sistemas contables en general. Este conjunto de supuestos básicos revela la estructura matemática – lógica del principio de dualidad, sus

planetas y sus satélites; estos elementos resultan independientes de la forma en que se efectúen las registraciones. Si hablamos de “conjuntos”, “operaciones”, etc., nos referimos a conceptos matemáticos que tienen poco que ver con la forma en que se llevan a cabo las operaciones”

Al respecto opinamos:

- a) Se muestra claramente el sesgo economicista al utilizar el llamado principio de dualidad del cual derivarían: “sus planetas y sus satélites”
- b) Más adelante (páginas 32 y 33) desarrolla el llamado principio de Dualidad y ahí aparece otra equivocación: aparentemente la actividad contable se reduce a registrar “transacciones contables”, es un criterio muy limitativo para el desarrollo de la Teoría General Contable.
- c) Recurre al principio de dualidad con los que llama “sistemas económicos” y evita el trato de los sistemas no económicos como pueden ser los gerenciales, gubernamentales, sociales, ambientales y los que aparezcan en el futuro.
- d) Vuelve a hablar, igualmente que en el título del libro, de ingreso y riqueza parece ser lo único que puede tratar la disciplina.
- e) Dualidad es un mal punto de partida “para ser aplicados a los sistemas contables en general” como dice Mattessich

3.4 Cuarto párrafo (pág. 29) Aspectos contradictorios de los llamados Supuestos Básicos.

El autor dice:

“Debe hacerse hincapié en que aquí no empleamos el término “supuesto básico” como sinónimo de “axioma”. Para nosotros, un supuesto básico puede referirse tanto a una noción “primitiva” como a un axioma propiamente dicho o a una definición condicional (cuyas condiciones sean de naturaleza axiomática) Esta presentación comparativamente “informal” puede ayudar para que los contadores puedan aprehender tal sistema. Esto se refuerza por la ausencia de formulaciones matemáticas en esta etapa. Aquí se requiere simplemente la comprensión de unos pocos términos de la teoría de conjuntos tales como “u-Pla ordenados (par tripla, etc.), “producto cartesiano, “correspondencia univoca”, “isomorfismo”, etc. Estos y otros términos básicos se explican en la primera parte del Apéndice A. En la segunda parte del mencionado apéndice se incluye una similar, aunque más rigurosa, formulación algebraica a través de la teoría de conjuntos de los conceptos fundamentales de la Contabilidad. Para obtener una visión más profunda de la esencia de la Contabilidad, es necesario que el lector domine todo el contenido del Apéndice A. La importancia de dicho apéndice no es menor que la de la siguiente exposición, para la cual el contenido del apéndice resulta en muchos aspectos, de carácter complementario”

Al respecto, se opina:

- a) No considera al tema de nuestro trabajo denominado “supuesto básico” como sinónimo de axioma y, a la vez, lo vincula a:
  - I. Término primitivo
  - II. Axioma
  - III. Definición condicional

Esto es inaceptable

- b) Se intenta indicar el carácter principal del apéndice A del libro titulado “La teoría de los conjuntos y la axiomatización en la Contabilidad (pág. 389/419)
- c) Allí se denomina términos primitivos, en vez de supuestos básicos (pág. 418) a los supuestos que ya no serían supuestos:
  - 1. Valores monetarios
  - 2. Intervalos de tiempo (instantes)
  - 6. Objetos Económicos.
  - 8. Agentes económicos.

### 3.5 QUINTO PARRAFO (pág. 29) META TEORIA-EMPIRISMO Y SUPUESTOS SUBOGRADOS.

Mattessich dice:

“La mayoría de nuestros supuestos básicos se refiere a nociones empíricas. Sin embargo, como lo afirmamos anteriormente, nuestra preocupación no son las hipótesis empíricas individuales para situaciones específicas, sino una meta teoría que proporcione un casco para diferentes categorías de hipótesis empíricas. Esto se logra con los supuestos básicos 11 a 18 que pueden denominarse supuestos subrogados. Cada uno de ellos constituye un “receptáculo” para un conjunto de hipótesis empíricas adaptadas a propósito particulares. La formulación precisa de las hipótesis se torna imposible sin especificar la tarea que desarrollará un sistema contable determinado. Aunque dichas hipótesis individuales (Nota: en el capítulo 7 se tratan los principales problemas inherentes a la formulación de estas hipótesis) no tienen carácter general, los supuestos sobre la necesidad de existencia de

tal conjunto de hipótesis son tan generales y básicos como los primeros diez supuestos. Por lo tanto, debemos considerar a estos dieciocho supuestos básicos como condiciones necesarias y, esperamos suficientes para la elaboración de un modelo contable, si bien debe dejarse algún margen para futuras mejoras así como también para la inclusión de sistemas contables más o menos imperfecto del pasado”

Al respecto, opinamos:

- a) Al aclarar que los supuestos básicos se refieren a nociones empíricas, no por eso su interés reside en ellas sino en algo diferente que llama “meta teoría” o sea que algunos o todos los supuestos serian un “casco” o cobertura de varias hipótesis empíricas.
- b) Nos parece importante esta aclaración: es posible que aplicando los supuestos 11 a 18 como “supuestos subrogados” se pueda lograr hipótesis específicas para propósitos particulares como, por ejemplo:
  - I. Contabilidad Patrimonial o Financiera
  - II. Contabilidad Gerencial o Administrativa
  - III. Contabilidad Gubernamental o Publica
  - IV. Contabilidad Nacional o Macroeconómica
  - V. Contabilidad Social Macro y Micro
  - VI. Contabilidad Ambiental Macro y Micro

Y otras posibles futuras o ya entrevistas por autores.

- c) Nos parece que preferimos decir que buscamos un sistema contable más que un modelo contable pues reservamos la palabra modelo al modelo abstracto con método científico

que intenta reproducir las variables relevantes de un problema contable específico

### 3.6 SEXTO PARRAFO (pág. 30) Primer paso al futuro.

Aquí resaltamos su parte final “No podemos afirmar que hayamos logrado alcanzar con perfección total las metas de generalización y precisión, pero esperamos que nuestra labor, constituya un primer paso en esa dirección”

Opinamos:

- a) No hay duda que toda la producción de Mattessich y este libro en particular son un primer paso importante para lograr una Teoría General Contable.
- b) Tratamos de avanzar pero no renegamos de la importancia de esta obra de hace 48 años.
- c) Este trabajo intenta orientar a los colegas investigadores de la ciencia Contabilidad mediante un 2º o enésimo paso que pueden aceptar, rechazar, o modificar libremente.

## 4. ACTUALIZACIONES DE LOS SUPUESTOS BASICOS DE MATTESSICH 1957-1964-1970-1973.

El prestigioso autor (Cañibano 1975, p.52/56) dedicó el punto 4.2 del capítulo II a la evolución de Mattessich desde 1957 a 1970 en materia de supuestos básicos, enumera:

- I. Artículo “Towards a General and Axiomatic Foundations of Accounting – With an Introduction to the Matrix Formulation

of Accounting Systems en revista Accounting Research octubre 1957 traducido al español en revista Técnica Económica 1958.

- II. Libro “Accounting and Analytical Methods” editó R.D. Irwin Home Wood Illinois 1964 USA.
- III. Libro “Die Wisenschaftlichen Grundlagen Des Rechnungswesenc” (Los fundamentos Científicos de la Contabilidad” Bertelsmann Universitatsrerlarg. Dussendorf Alemania 1970.
- IV. Artículo “Recientes perfeccionamientos en la presentación axiomática de los sistemas contables” en “Revista Española de Financiación y Contabilidad Vol. II N°4 enero abril 1973.

Intentaremos analizar el desdoblamiento propuesto según Cañibano y reiterado por Mallo (Mallo Rodriguez 1986, pág. 43/45)

#### 4.1 Los llamados ahora Términos Primitivos.

Cañibano opina que la ventaja de este avance en Mattessich es que:

- a) Deslinda los términos primitivos de los supuestos básicos.
- b) Los supuestos básicos se dividen en
  - I. Generales (1 al 9)
  - II. Incorpora el 10 (prolonga los específicos)
  - III. Específicos (11 al 19)

#### 4.2 Los 8 (ocho) términos primitivos.

##### 4.2.1 Numero.

Al considerarlo “elemento del cuerpo de los números reales” supera al supuesto anterior Monetary value o valores monetarios. Es una

generalización adecuada y permite aprovechar conclusiones de la ciencia matemática.

#### 4.2.2

#### Valor

Al definirlo “Numero que expresa una preferencia real o supuesta” nos parece un avance dejar de lado una valoración tipo economicista pues la axiología de los seres humanos es mas abarcadora que la exclusivamente interesada en los valores económicos los restantes valores m-económicos son parte de las preferencias humanas.

#### 4.2.3 Unidad Monetaria.

Lo define como “base de un sistema monetario real o ficticio”; consideramos que la unidad de medida puede no ser monetaria. En los informes contables de la Contabilidad financiera ya se usan unidades físicas.

No puede basarse la Contabilidad solamente en unidades monetarias reales o ficticias proponemos unidades de medida en general que abarquen las posibles elecciones de unidades de medida, en particular se ve en los informes contables sociales o ambientales.

#### 4.2.4 Intervalos de Tiempo (fecha)

Se define como “Momento del tiempo que se desee registrar”.

No hay observación.

#### 4.2.5 Objetos económicos.

Se define “Activo y Pasivo (riqueza) perteneciente a una persona u otra unidad económica”

Esto sirve solamente para la parte de la Contabilidad que se ocupa de temas económicos o patrimoniales; hay que hacerlo mas general y pasar a hablar solamente de “objetos” en general y no solamente económicos.

#### 4.2.6 Sujetos Económicos.

Lo define: “Personales físicas, jurídicas o grupos de ellas que llevan a cabo actividades económicas”

El economicismo es terrible, limita el campo de la disciplina y de las funciones derivadas de la disciplina. Me basta colocar solamente Sujetos.

#### 4.2.7 CONJUNTO

Se define: “Colección de objetos, sujetos o sucesos”. No merece observación.

#### 4.2.8 RELACIONES

Se define “Subconjunto del producto cartesiano de dos o más conjuntos” No merece observación.

#### 4.3 ANALISIS DE LOS 19 SUPUESTOS BASICOS.

Coincidimos con Cañibano (Cañibano 1975 pág. 56):

“Sus “supuestos básicos” (de Mattessich) repetidamente calificados en su “Accounting and Analytical Methods” como “el

síndrome de la dualidad”, constituyen el soporte básico sobre el que descansa toda su obra...”

Este síndrome podría considerarse “conjunto de los síntomas de una enfermedad” (Ramón García – Pelayo 1995 pág. 946) que yo describiría:

- a) Énfasis en una Contabilidad destinada a registrar solamente “Transacciones”
- b) Considerar la esencia de la transacción como algo que tiene la propiedad fundamental bidimensional.
- c) Hablar solo de hechos económico para confirmar el síndrome se puede leer el punto 2.3 de “Contabilidad y Métodos Analíticos” con el título “El principio de la dualidad – noción abstracta versus registración concreta” (Mattessich 2002, pág. 24/28).

La nota al pie de página (14) de pagina 26 reconoce que se dedicará, en este volumen, y en todo el tema de los supuestos básicos a los sistemas contables económicos, lo que lo aleja de una Teoría General de la Contabilidad.

#### 4.3 1. SUPUESTO BASICO 1

“1. Existe un supuesto numérico para expresar o medir preferencias (valores) en forma de cantidades monetarias o no monetarias.”

Aunque nos animamos a aceptar el concepto de preferencia, nos preocupa la palabra valores que parece medir con unidades monetarias aunque se diga cantidades no monetarias. Si salimos del síndrome de dualidad podemos aceptar el supuesto.

#### 4.3 2. SUPUESTO BASICO 2.

Se define:

“2 Existe un sistema numérico para ordenar, adicionar y medir intervalos de tiempo”

Nos parece adecuado para los actuales y los posibles segmentos de la Contabilidad.

#### 4.3 3. SUPUESTO BASICO 3.

Se define:

“3. Existe un conjunto de objetos económicos (activos y pasivos) cuyas características (valor, cantidad, numero, etc.) son susceptibles de cambio”

La idea es buena pero es objetable:

- a) Objetos económicos, excluyendo los no-económicos.
- b) Mencionar activos y pasivos que son conceptos propios de una rama de la Contabilidad, la que intenta tratar el patrimonio como una diferencia entre lo llamado Activo y lo llamado Pasivo, ambos conceptos economicistas.
- c) De acuerdo en que sean pasibles de cambios.
- d) La materia que trata la Contabilidad no se compone solamente de objetos, incluye también hechos y personas a las que contabiliza.

#### 4.3 4. SUPUESTO BASICO 4.

“4. Existe un conjunto de sujetos económicos (personas físicas, jurídicas y grupos) que poseen, deben o controlan objetos

económicos y tienen derecho a expresar su preferencias acerca de ellos.”

Padece de defectos:

- a) Reduce la Contabilidad al trato con objetos económicos; los no económicos (sociales, ambientales, gerenciales) quedan fuera de la disciplina.
- b) Los sujetos de la actividad contable pueden ser personas físicas, jurídicas y grupos de las mismas.
- c) No se limitan a controlar exclusivamente objetos económicos; se relacionan con los objetos, hechos y personas y expresan, no solo como derecho, sus preferencias acerca de ellos.

#### 4.3 5. Supuestos Básicos 5.

Se define:

“5 Existe al menos una unidad o entidad económica (compuesta por sujetos y objetos económicos) cuya riqueza y cambios en la misma van a ser descritos”

Objetamos lo siguiente:

- a) No puede reducirse las unidades o entidades sujeto de la Contabilidad a las económica, es totalmente restringido para integrar la Teoría General de la Contabilidad.
- b) No puede reducirse a
  - I. Sujetos económicos (¿existen?)
  - II. Objetos económicos (¿existen?)

Deberían ser

- I. Sujetos humanos en general
- II. Objetos de la naturaleza y artificiales en general.
  - c) La riqueza es un concepto de la Teoría Económica; extenderlo a toda la actividad humana es una exageración que no puede ocupar parte de la Teoría General de la Contabilidad.
  - d) Los cambios que computa la contabilidad no se reduce a los cambios de riqueza.

#### 4.3. 6 Supuesto Básico 6.

Se define:

“6 Existe un conjunto de relaciones denominado “estructura de la unidad” (esta estructura es representada por un sistema jerarquizado de clases llamadas cuentas)”

Coincidimos: sería fundamental para distinguir lo contable de lo no-contable. La unidad contable da el nombre a la disciplina que trabaja diseñando sistemas contables particulares con cuentas que abarcaría, luego, diversos métodos de registro no solamente el de partida doble.

#### 4.3.7 Supuesto Básico 7

Se define:

“7 Existe una serie de fenómenos (reflejados en forma de operaciones) llamados transacciones las cuales cambian la estructura y la composición de los objetos económicos.

Opinamos:

- a) Los fenómenos llamados “transacciones” no son el objeto exclusivo de la actividad contable, al respecto indicamos, hace 21 años (García Casella, Carlos Luis y Rodríguez de Ramirez. Maria del Carmen (1991) pág. 203)

“El desafío que se plantea en el presente es pasar de sistemas de información de procesamiento de transacciones a sistemas de información más complejos que presenten datos útiles a los altos niveles de la administración”

Actualmente es más representativo de la realidad no tomar solo transacciones u operaciones para informar.

- b) No puede ser supuesto básico de la Contabilidad los cambios ocurridos solamente en los llamados objetos económicos si existen como clasificación lógica conceptual.
- c) En el 2000 propusimos reemplazarlo por (García Casella CL 2000 pág. 26)  
 “Existe una serie de fenómenos que cambian la estructura y composición de los objetos”
- d) Los fenómenos no son solamente operaciones o transacciones: hay que abrir el horizonte.

#### 4.3.8 Supuesto Básico 8.

Se define:

“8. Cada transacción T, que va a ser reflejada en el sistema de cuentas (transacción contable) atribuye un valor ( $V_{ij}$ ) a un vector tridimensional, formado por la cuenta que va a ser abonada  $a_i$  (valor negativo), la cuenta que va a ser cargada  $a_j$  (valor positivo) y un intervalo de tiempo  $t^i$ :

$$T(a_i, a_j, t^i = V_{ij} \quad ”$$

Nos parece:

- a) No puede ser supuesto básico de la disciplina la manera de registrar transacciones por un método exclusivo de registración llamado Partida Doble. Esto lo elige cada contador y cada ente en el caso particular de decidir al componente del Sistema Contable denominado “Método de Registración”
- b) Esto no abarca registraciones contables, de hechos no transaccionales.

#### 4.3.9 Supuesto Básico 9.

Se define:

“9. Para cada cuenta  $a_i$  ( $i=1, \dots, y$ ) es posible en cualquier momento (por ejemplo después del transcurso de un periodo de tiempo  $P^8 \geq 0$  realizar una operación B llamada saldar. Esta operación atribuye un valor V: a la cuenta a: ( $i=1, \dots, y$ ), que es determinado por adición lineal de todos los valores positivos y negativos registrados desde el comienzo al final del periodo  $p^8$

$$B(a_i, p^8) = V_i^8 = \sum_{r=1}^8 \sum_{j=1}^y (v_{ji}^2 - v_{ij}^2)”$$

Nos parece que esto está lejos de ser un supuesto básico para la Teoría General de la Contabilidad. Utiliza lenguaje matemático para tratar temas que se resuelven fácilmente con sentido común.

Para nosotros los supuestos básicos

- a) Deben ser generales:
- b) No entrar en detalles de la aplicación de un método de registraci3n contable
- c) No abusar de la matemática

#### 4.3.10 Supuesto B3sico 10

Se define:

“10 Existen unos objetivos espec3ficos o necesidades de informaci3n dadas, las cuales deben ser cubiertas por un concreto sistema contable. La elecci3n de reglas contables (hip3tesis espec3ficas) (ver puntos 11 al 19) depende del prop3sito o necesidad se1alada”.

Nos parece MUY IMPORTANTE:

- a) Lo elogia un prestigioso autor espa1ol (Ca1ibano L 1975 p3g. 55/56)  
“La proposici3n 10, por ejemplo, requiere la explicitaci3n del prop3sito espec3fico perseguido por un sistema contable”
- b) Los supuestos anteriores eran generales los que se enumeran desde el 11 al 19 muestran el reconocimiento de:
  - I. Reglas contables alternativas
  - II. Hip3tesis espec3ficas para cada caso.
  - III. Reconoce prop3sitos o necesidades diferentes
- c) Para nosotros, los supuestos siguientes pueden actuar en los segmentos de la Contabilidad y en cada uno de los componentes del dominio o universo del discurso contable.

#### 4.3. 11. Supuesto B3sico 11

Se define:

“11. Existe un conjunto de reglas alternativas (hipótesis específicas) que determinan que valores deben ser adscriptos a una transacción”

Opinamos:

- a) Nos parece adecuado decidir reglas diversas, para Medir (no Valuar) en Contabilidad General diferentes de la Contabilidad Financiera, por ejemplo.
- b) Hay un defecto de referirse a transacciones exclusivamente.
- c) Hablar de valores en vez de mediciones, hace caer en economicismo posible.

#### 4.3. 12. Supuesto Básico 12

Se define:

“12. Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan los valores de reembolso de las obligaciones monetarias”

Nos parece que no es general:

- a) Puede haber operaciones no monetarias;
- b) Puede haber obligaciones ni monetarias ni no monetarias
- c) Puede no haber reembolsos en los informes y registros que utiliza la Contabilidad.
- d) Parece un enfoque parcial.

#### 4.3. 13. Supuesto Básico 13.

Se define:

“13. Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan si un transacción:

- I. Modifica los resultados (y, consecuentemente, el neto) de una entidad, o
- II. Modifica el neto, pero no los resultados de la unidad económica, o
- III. No altera el neto (y, por lo tanto tampoco los resultados) de la entidad A.

Consideramos que esto no puede ser un supuesto básico de la Teoría General Contable pues:+

- a) Se refiere a meros resultados (de transacciones)
- b) Se refiere a unidad económica;
- c) Trata del (patrimonio) neto
- d) Es parte del método de registración de los sistemas contables particulares.

#### 4.3. 14. Supuesto Básico 14.

Se define:

“14. Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan el sistema de clasificación de las cuentas”

Estamos de acuerdo.

#### 4.3. 15. Supuesto Básico 15.

Se define:

“15. Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan los datos de entrada y el grado de agregación de estos datos”

Nos parece adecuado.

#### 4.3.16 Supuesto Básico 16.

Se define:

“16. Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan la duración esperada de la unidad económica y la duración de los periodos contables”.

Proponemos suprimir “económica” por motivos indicados supra.

#### 4.3. 17 Supuesto Básico 17.

Se define:

“17. Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan si y cuando un suceso económico provoca una transacción contable (por ejemplo, la operación T)

Nos parece inadecuado pues no podemos reducir los fenómenos a contabilizar.

- I. Ni a los solos sucesos económicos
- II. Ni a solamente lo que provoca transacción
- III. No operaciones particulares (ej. T)

Lo deberá generalizar.

#### 4.3. 18 Supuesto Básico 18

Se define:

“18. Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan la distribución de los valores entre las sub-entidades”

Nos parece bien pero preferimos MEDIR a VALUAR.

#### 4.3. 19 Supuesto Básico 19

“19 Existe un conjunto de reglas alternativas que expresan las condiciones bajo las cuales dos o más entidades deben ser consolidadas”

De acuerdo.

## BIBLIGRAFIA

CANNING, John B (1929-1978) “The Economics of Accountancy” Arno Press New York 1978 Copyrught 1929 de The Ronald Press Company 367 páginas.

CAÑIBANO Leandro (1975) “Teoría Actual de la Contabilidad – Técnicas analíticas y problemas metodológicos”. Ediciones ICE Marques del Duero 8 Madrid España ISBN 84-7083-086-5 279 páginas.

GARCIA CASELLA, Carlos Luis (2000) “Curso Universitario de Introducción a la Teoría Contable – Parte Primera” Editorial Economizarte Bs As. ISBN 987-9372-21-1 92 pág.

GARCIA CASELLA, Carlos Luis y RODRIGUEZ DE RAMIREZ, Maria del Carmen (1991) “Un sistema de información contable integrado para aplicar a las PyMES” en revista “Alta Generación” Año 1 Tomo I N° 3 diciembre

GARCIA – PELAYO, Ramón (1995) “Pequeño Larouse Ilustrado” edito Larouse Bs As Argentina ISBN 950-538-500-5 1663 páginas.

MALLO RODRIGUEZ, Carlos (1991) “Contabilidad Analítica: costos, rendimientos y resultados” 4º edición Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas Madrid, España 1991

MATTESSICH, Richard (1964) “Accounting and Analitical Methods” Editó Richard D. Irwin Inc Homewood. Illinois USA 1964

MATTESSICH, Richard (2002) “Contabilidad y Métodos Analíticos” traducción de García Casella y Rodríguez de Ramirez edito La Ley SA Bs As ISBN 950-527-731-8 486 páginas.

TWEEDIE, David (1993) “The accountant: a tradesman or a profesional.” Prefacio al libro “Philosophical Perspectives on Accounting” - Essays in honour of Edward Stamp” Editado por M.J. Mumfora y K.V Peasnell publicado por Routledge Londres. Reino Unido 92-18454 CIP 324 páginas.



# **EL SUPUESTO BASICO DE LA CONTABILIDAD VINCULADO A LA MEDICION**

Autor:

Carlos Luis García Casella.

## 1. INTRODUCCION.

Hemos mantenido como definición aceptable de la CONTABILIDAD la siguiente (García Casella (2000:25):

“La Contabilidad se ocupa de explicar y normar las tareas de descripción, principalmente cuantitativa, de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas diversas de cada ente u organismo social y de la proyección de los mismos en vista al cumplimiento de metas organizacionales a través de sistemas basados en un conjunto de supuestos básicos y adecuados a cada situación”.

Y el supuesto básico N° 1 que proponíamos hace 12 años era:

“Existe un sistema numérico para expresar o medir preferencias (valores) en forma de cantidades monetarias o no monetarias”

En el año 2010, la prestigiosa revista “Cultura Económica” dedicó el numero entero (el N°79) de diciembre al tema de la medición en la ciencia económica” (Centro de Estudios en Economía y Cultura 2010 diciembre)

El temario de la revista era muy interesante pero el suscripto como economista y contador se permite considerar que falta aportar lo que puede señalar la Teoría General de la Contabilidad para enfrentar el tema de la medición en general en las ciencias sociales y en particular en las ciencias llamadas Administración, Contabilidad y Economía. Se enumeran trabajos del editor y de Dagnino Pastore, Adrogué, Crespo y Groppa.

## 2. UBICACIÓN DEL TEMA EN LA TEORIA GENERAL CONTABLE.

En una publicación del 2001 (García Casella – Rodriguez de Ramirez 2001) expresamos conclusiones del plan trienal TE 21 UBACYT acreditado por resolución nº 6732/97 del Consejo Superior de la Universidad de Buenos Aires allí se incluían los ocho problemas principales de la Contabilidad detectados con sus hipótesis, leyes, su contrastación con autores que lo fundamenten y sus conclusiones.

En particular, el problema de la medición era el sexto y abarcaba de la página 197 a 263 del libro citado.

La Hipótesis propuesta era: (García Casella –Rodriguez de Ramirez 2001: 197)

“La Contabilidad se ocupa de la medición en sentido amplio, tanto cuantitativo como cualitativo y para así poder ofrecer informes que contemplen las preferencias de los participantes de la actividad contable”

Así armonizábamos el concepto de la definición “principalmente cuantitativa”, con el supuesto preparado para esa parte de la medición en Contabilidad y se complementa con los supuestos específicos para cada segmento de la disciplina.

Y en las conclusiones destacábamos: (García Casella – Rodriguez de Ramirez 2001 : 261/3):

1. “Aunque la medición no es la esencia de la Contabilidad es un componente común para todos los modelos, sistemas y segmentos contables”
2. “Las investigaciones cuantitativas de la Contabilidad pueden aplicarse tanto a los fenómenos internos de los entes como a los fenómenos externos de todo el contexto que rodea a cada ente”
3. “Los métodos cuantitativos son instrumentos de la Contabilidad en la búsqueda y representación de conocimientos”

.....

14. “Al ser la medición el proceso de asignar números para representar cualidades, puede haber muchos conjuntos de reglas para asignar números a los objetos que trata la Contabilidad”
15. “Al ser las mediciones contables solamente aproximaciones su exactitud depende de la variabilidad del objeto, del contexto, de los instrumentos y del observador”.

Utilizaremos este enfoque al tratar los trabajos enumerados en la introducción.

### 3. EL EDITORIAL DE CARLOS G. HOEVEL.

Comienza el autor del editorial aclarando la importancia de la medición en la vida física y quiere trasladarlo a la vida social: puede ser que haya algo similar en las ciencias sociales pero su realidad es muy diferente a la de las ciencias de la naturaleza, los

seres humanos tenemos alma inmortal según algunas filosofías que adherimos, y por ello no podemos dejar que los seres humanos queden bajo “el dominio de las mediciones” (Hoevel 2010: 6)

Puede ser que dentro de las ciencias sociales la ciencia económica sea “la que más ha contribuido al reinado de las mediciones en la vida social” (Hoevel 2010: 6), pero parece sostenerse la afirmación en “la moderna economía capitalista” que necesita de la medición en términos monetarios.

Esto puede revertirse en base a otras formas de analizar los sistemas económicos alternativos (y son varios) al llamado “moderna economía capitalista monetaria”, pero ya hasta nuestra Comisión Nacional de Valores recuerda que atrás del “velo monetario” hay una economía real cuantitativa no monetaria (ejemplo: la obligación de incluir información cuantitativa no monetaria en los informes contables financieros de las entidades que recurren al ahorro público.)

Al analizar la opinión de Ricardo Crespo, Hoevel dice (Hoevel 2010:7) “han ido acentuando gradualmente la convicción de que el estudio de la acción económica podía quedar circunscripto a la esfera casi exclusiva de la matemática y la estadística “; nos parece equivocado basarse en dos ciencias formales sin tomar en cuenta la ciencia factual o fáctica llamada Contabilidad.

Sin embargo reconoce que al pasar de una economía industrial a una economía del conocimiento, la innovación y los servicios, prevalecen los criterios cualitativos; agrego yo, que la Contabilidad toma en cuenta Todo lo que plantea Hoevel en ese

párrafo; lo trata de resolver la Contabilidad Social y la Contabilidad Ambiental.

#### 4. LA OPINION DE GROPPA.

El licenciado en Economía y Teología Octavio Groppa titula su aporte “Medición y realidad: reflexiones para una economía realista”. Plantea bien el caso (Groppa 2010:11); “en los campos que tratan con seres para los cuales la significación es su rasgo definitorio, la tarea interpretativa es mucho más difícil, pues no puede ser reducida a las reglas lógicas de la matemática”. Agrego que la idea que sostengo acerca de difundir los aportes de la Contabilidad porque esta si interpreta por ser ciencia factual, cultural, aplicada y no mera ciencia formal como la matemática.

Al decir Groppa que la Economía es “ciudadana de dos mundos” insiste en que es una ciencia social que estudia acciones humanas pero lo hace a través del dinero; considero que es una generalización imprudente pues hay un campo amplio de la Economía Real en cual no aparece el dinero. Tampoco creo que la Economía trate solamente de intercambio de bienes pues trata de muchas otras cosas. La unidad de medida llamada “dinero” tiene el defecto de ser una especie de “velo monetario” que tapa las realidades de la Economía Real.

Cuestiona que el problema fundamental de la medición en Economía (igual que en otras ciencias sociales) no es:

- a. El medio de captura de los datos
- b. La unidad de medida

Sino:

¿Qué debemos medir? Y se remite a las raíces epistemológicas de la cuestión (Groppa 2010:11)”

Así continúa:

“La base del conocimiento es el acto de entendimiento o intelección. Este acto es un ejercicio que realiza el sujeto, mediante el cual correlaciona la información que capta mediante sus sentidos (en un primer momento) y, en un estado más desarrollado, mediante instrumentos que elabora para captar allí donde sus sentidos no llegan”.

Aquí queremos introducir el aporte de la ciencia Contabilidad a la captación de la realidad pues se ocupa de los denominados sistemas contables que, en cada ente de la vida social de seres humanos, se dedica a captar datos para transformarlos en la futura información que proveen, en forma diversa, cada una de las partes de la disciplina: Patrimonial, Gerencial, Gubernamental, Macroeconómica, Social o Ambiental.

Avanza Groppa en busca del aporte de Lonergan (Lonergan 1957,1971) quien no acepta la posición de Kant que considera que solo conocemos fenómenos; así con Tomas de Aquino coincidimos en que:

“la realidad es el correlato intencional del juicio correcto... conocemos la realidad de modo objetivo cuando ya no quedan preguntas por responder” (Groppa 2010:12)

En el capítulo 1 Groppa trata “La ciencia moderna y la apoteosis de la Matemática” allí considera que con la

experimentación la ciencia dejó de apoyarse en la metafísica pues la metafísica clásica adolecía de una triple ingenuidad:

Ingenuidad gnoseológica: identificar los propios conceptos con la realidad.

Ingenuidad psicológica: confiar en la transparencia de la conciencia para reflejar el mundo.

Ingenuidad política: desconocer los condicionamientos sociales y culturales de la comprensión.

Pero las críticas de Hume, Kant, Marx y Freud abrió el espacio a la investigación, la experimentación y recolección de datos.

Así dice (Groppa 2010:13)

“Admirado por los aportes de Hume y Newton (aunque corrigiendo al primero), Kant elaborará su fundamentación del ideal científico tomando como modelo de ciencia el juicio sintético a priori, tal como se da, justamente en la matemática, donde las conclusiones son necesarios, y no se precisa de la experiencia para probarlas”

Y allí coincidimos en criticar el prejuicio que asocia conocimientos con matemática; la objetividad no se garantiza con la utilización del lenguaje matemático o estadístico y se podrá lograr una definición de los objetos reales en base a sus relaciones mutuas y allí aporta la Contabilidad como venimos sosteniendo

Mas adelante trata:

- a. Investigaciones estadísticas e investigaciones clásicas

- b. Aplicación a la Economía ¿debe la economía estar fundada en análisis microeconómicos?
- c. Problemas de la medición I: las fallas teóricas del paradigma neoclásico
- d. Problemas en la medición II, dificultades prácticas en la verificación de los modelos
- e. El análisis macroeconómico de la circulación (Groppa 2011:16 a 19)

Al analizar la circulación en Macroeconomía allí se acuerda de la Contabilidad.

Dice (Groppa 2010:17): “las operaciones de compra venta de cada uno de estos tipos de bienes constituyen circuitos diferentes, porque sus funciones son distintas, que en el estado actual de nuestra Contabilidad no son adecuadamente diferenciados” y hace una nota 4 (Groppa 2010:20.21):

“El sistema de cuentas nacionales clasifica los bienes según sus características objetivas. Desde la perspectiva de Lonergan, en cambio, eso sería caer en el conceptualismo señalado en la primera sección. Las clasificaciones deberían responder al uso que se hace de los bienes, pues lo que importa es la función que cumplen desde el punto de vista macroeconómico (es decir, si son para ser consumidos o por producción eficientemente otros bienes). Por ejemplo...”

Aquí se reconoce el valor de la ciencia Contabilidad en materia de medición en Economía, lo mismo sería en sus otros segmentos y en el apoyo a la Administración.

## 5. LA OPINION DE JOSE MARIA DAGNINO PASTORE.

Este autor se ocupa del rol de la información en la sociedad (Dagnino Pastore 2010 22/32)

Aquí encontramos apoyo a nuestra intención de promover el supuesto de medición en toda la actividad contable.

En el capítulo 1 Comunicación e información, dentro de la introducción, señala lo importante de los informes contables económicos sociales al decir:

(Dagnino Pastore 2010:22)

“A los efectos de este trabajo es importante ubicar la información contenida en cada mensaje – en particular los datos económicos sociales – dentro del proceso de comunicación, de la manera más simple, así:

- 1: El “emisor” crea la fuente de información – produce los datos.
- 2: El “editor” (Katz, 1957) selecciona, dentro de la fuente de información los datos a ofrecer o enviar – ofrece o envía los mensajes.
- 3: El “mensaje” es la información ofrecida o enviada – los datos disponibles.  
El lenguaje (verbal, algebraico, numérico) ocurre en el contexto de los medios.  
Los mensajes se construyen y se usan en el contexto de los “medios” (publicaciones, archivos cibernéticos, Internet).
- 4: El “receptor” es quien busca, elige, observa, atribuye e interpreta los mensajes – usa los datos.
- 5: las reacciones del receptor llegan al emisor y al editor”.

Esto se aplica a la Contabilidad

1. Datos que encuentra la Contabilidad
2. El sistema contable
3. Los informes contables de todo tipo
4. El destinatario
5. Relación entre receptor y emisor

Afirma (Dagnino Pastore 2010:23/24): “La contribución a la mejora del bienestar individual y social significa que la información crea valor. Así el punto de partida de la economía de la información, es que esta tiene valor económico porque permite a los individuos efectuar opciones cuyos resultados o utilidades esperadas son mejores que los de aquellas acciones que hubieran realizado sin ella”

- a. Parece que dejó de lado lo de “datos económicos y sociales”
- b. ¿se busca VALOR ECONOMICO O VALOR HUMANO TOTAL?
- c. ¿el Bienestar es Material o Humano (Material-Espiritual)?

Coincido en que es importante medir e informar para reducir el riesgo y la incertidumbre.

Coincidimos en que el Estado debe fomentar la INFORMACION, en nuestro caso CONTABLE para beneficio de toda la sociedad y para ello la disciplina tiene que dedicarse a resolver los problemas de medición en un clima humano-social de incertidumbre.

## 6. LA OPINION DE ADROGUE Y CRESPO.

El doctor Ricardo Crespo y la magister Cecilia Adrogué publican “Implicit Assumption when Measuring in Economics: The human development Index (HDI) as case Study: (Adrogué – Crespo 2010:33/42)

Aclaran en la Nota 1:

“The present study was written previous to the publication of the new indexes Multidimensional Poverty and IHDI (inequality adjusted HDI) of the United Nations in 2010 and 2011, which in fact, include certain elements that we suggest in the present work”

En la introducción comienzan tratando la necesidad, desde Platón y Aristóteles de lograr que los números ayuden a la toma de decisiones como lo pensamos para la Contabilidad, y afirman: Adrogué – Crespo (2010 p. 33).

“Within these technical tools, index numbers provide an easy homogeneous representation of multiple factors. This homogenization has, however, its limits. There is a trade-off between the realism of considering human heterogeneity and the feasibility of managing human affairs. Although the reduction of qualitative concepts to quantitative measures cannot be done in any way and the representation will always be imperfect, we need them. A number may conceal complex realities but it is useful.”

En español sería:

Dentro de esos instrumentos técnicos, los números índice proveen una clara y homogénea representación de múltiples factores. Esta homogeneización tiene, sin embargo, sus límites. Hay un trueque entre el realismo de considerar la heterogeneidad

humana y la viabilidad de administrar los asuntos humanos. A pesar de la reducción de los conceptos cualitativos a mediciones cuantitativas no puede ser usado en cualquier aspecto y las representaciones siempre son imperfectas, necesitamos de ellas. Un número puede esconder realidades complejas pero es útil.

Aquí encontramos argumentos para mantener el supuesto básico N°1 citado:

“Existe un sistema numérico para expresar o medir preferencias (valores) en forma de cantidades monetarias o no monetarias”; pero recordando que la definición de la ciencia Contabilidad dice “descripción principalmente cuantitativa” pero no “exclusivamente cuantitativa”.

De Adrogué y Crespo aprovechamos en esta parte:

1. Importancias de los números índice como representación en los informes contables de todo tipo: patrimoniales, gerenciales, macroeconómicos, gubernamentales, sociales ambientales y los que puedan aparecer.
2. La homogenización de los números tiene límites en todas las ciencias humanas y también en la Contabilidad.
3. Antes de usar la reducción de lo cualitativo a lo cuantitativo, al administrar asuntos humanos (Economía, Administración, Contabilidad, por ejemplo) debemos reconocer que los números esconden realidades complejas que procuraremos desentrañar.

Durante su meritorio trabajo Adrogué y Crespo tratan:

- a. Historia y descripción de los Índices de Desarrollo Humano (HDI) desde el primer informe del Programa de las Naciones Unidas por el Desarrollo que considero son parte de la CONTABILIDAD SOCIAL como INFORME CONTABLE SOCIAL basado en un SISTEMA CONTABLE DE ACUMULACION Y ANALISIS EN EL AREA SOCIAL.
- b. Las dificultades de los Números Índice y en particular HDI.
- c. Importancia de las definiciones teóricas y las decisiones practicas en el caso de números en el HDI y, para mí, en toda la Contabilidad.

Al final del articulo trata las que llaman “CONCLUSIONES ESENCIALES”

De allí creemos aprovechar en la Contabilidad:

- I. Es necesario explicitar o argumentar las definiciones teóricas de los que proponen el uso de números. La complejidad que señalan para el caso del HDI está repetida en toda la tarea de la Contabilidad
- II. Hay que aclarar en la tarea contable que utilizan números representativos de las realidades humanas.
  - a. Definición
  - b. Valores (preferencia)
- III. Esas tareas son difíciles pero estamos para enfrentar situaciones complejas.

## Bibliografía.

ADROGUE, Cecilia y CRESPO, Ricardo (2010) “Implicit Assumptions when Measuring in Economics, The Human Development Index (HDI) as a case Study” en revista Cultura Económica diciembre pág. 33/43 ISSN 1852-0583

CENTRO DE ESTUDIOS EN ECONOMIA Y CULTURA (2010) Revista Cultura Económica “diciembre año XXVIII N°79 Fundación Universidad Católica Argentina” ISSN 1852-0588 79 páginas.

DAGNINO PASTORE, José Maria (2010) “El rol de la información en la sociedad” en revista Cultura Económica diciembre pág. 22/32 ISSN 1852-0583.

GARCIA CASELLA, Carlos Luis (2000) “Curso Universitario de Introducción a la Teoría Contable, primera parte” editorial Economizarte Buenos Aires, Argentina ISBN 987-9372-27-1 Agosto 92 páginas.

GARCIA CASELLA, Carlos Luis Y RODRIGUEZ DE RAMIREZ, Maria del Carmen (2001) “Elementos para una Teoría General de la Contabilidad” editorial La Ley Buenos Aires Argentina ISBN 950-527-480-7. Noviembre 305 páginas.

GROPPIA, Octavio (2010) “Medición y realidad: reflexiones para una economía realista” en revista Cultural Económica diciembre pág. 11/21 ISSN 9852-0583

HOEVEL, Carlos G- (2010) "Editorial. La Medición en la ciencia económica" en revista Cultura Económica diciembre pág. 6/8 ISSN 1852-0588.

**LAS MEMORIAS DE SOSTENIBILIDAD  
(ÉNFASIS ASPECTOS SOCIALES) Y SU  
RELACIÓN CON LOS SUPUESTOS BÁSICOS DE  
LA CONTABILIDAD**

Autora: Luisa Fronti de García

Colaboradora: Veronica R. García

## 1. Introducción

Para analizar los supuestos básicos de la contabilidad nos basaremos en García Casella cuando trata el tema en “Análisis de los supuestos básicos de Mattessich”.

Destacamos que trataremos los siguientes supuestos básicos.

“1. Existe un supuesto numérico para expresar o medir preferencias (valores) en forma de cantidades monetarias o no monetarias.”

“2. Existe un sistema numérico para ordenar, adicionar y medir intervalos de tiempo”

“5. Existe al menos una unidad o entidad económica (compuesta por sujetos y objetos económicos) cuya riqueza y cambios en la misma van a ser descritos”

“6. Existe un conjunto de relaciones denominado “estructura de la unidad” (esta estructura es representada por un sistema jerarquizado de clases llamadas cuentas).”

“10. Existen unos objetivos específicos o necesidades de información dadas, las cuales deben ser cubiertas por un concreto sistema contable. La elección de reglas contables (hipótesis específicas) depende del propósito o necesidad señalada”.

“11. Existe un conjunto de reglas alternativas (hipótesis específicas) que determinan que valores deben ser adscritos a una transacción”

“15. Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan los datos de entrada y el grado de agregación de estos datos”

“18. Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan la distribución de los valores entre las sub-entidades”

Dentro de los Informes contables sociales analizaremos las: Memorias de Sostenibilidad (énfasis en aspectos sociales), para proceder a continuación a relacionar con los supuestos básicos de la Contabilidad.

## **2. Memorias de Sostenibilidad**

### **2.1. Aspectos generales**

Tomamos como punto de partida la guía para la elaboración de las Memorias de Sostenibilidad de la Global Reporting Initiative. El GRI es un proceso internacional a largo plazo en el que han participado diversas partes interesadas, y cuya misión es elaborar y difundir la *Guía para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad*. Esta guía es para uso voluntario de las organizaciones que deseen informar sobre los aspectos económicos, ambientales y sociales de sus actividades, productos y servicios, basándose en la triple cuenta de resultados.

Su objetivo es el de apoyar a las organizaciones y a las partes interesadas, en la articulación y comprensión, de las contribuciones de las organizaciones que realizan informes de este tipo, al desarrollo sostenible.

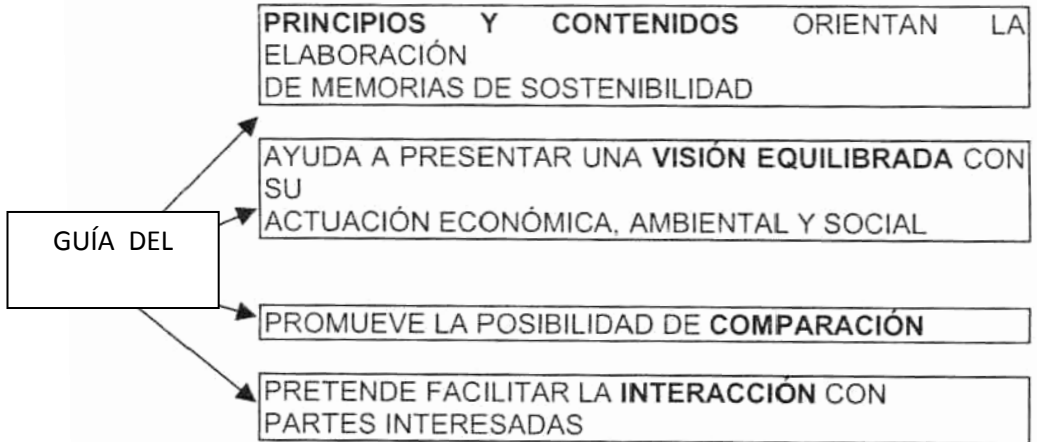
Con el fin de comunicar los aspectos sociales, ambientales y económico-financiero, hace uso de los indicadores. Los mismos se dividen en dos grupos: indicadores centrales, que expresan relevancia general tanto para las organizaciones como para los usuarios de memorias, e indicadores adicionales que representan una práctica destacada en la medición económica, ambiental y social. Los indicadores se agrupan según las tres dimensiones del concepto convencional de sostenibilidad: la económica, la ambiental y la social.

El contenido de la memoria, si bien no es taxativo, recomienda incluir información referida a la organización, sus productos y servicios, su forma jurídica y su estructura operativa, los mercados en donde opera y toda otra información adicional necesaria para ofrecer una visión completa de sus operaciones, productos y servicios. Debe permitir la comprensión de la visión y estrategia de la organización en los aspectos referidos a los aportes de la empresa en la consecución del desarrollo sostenible.

## **2.2. Características de la Guía del GRI**

La guía de la GRI constituye un marco para presentar memorias sobre el desempeño económico, ambiental y social de las organizaciones informantes.

## Cuadro N° 1



Basado en Fronti L. y Pahlen R. (2005) Cap. 1 Las aportaciones a la Investigación Contable. Análisis de los Informes de sostenibilidad dentro del marco del dominio del discurso contable. En el libro: "Contabilidad Ambiental de Gestión y Financiera". Instituto de Investigaciones Contables "Profesor Juan Alberto Arévalo" FCE – UBA.

### 3. Los Indicadores del GRI que enfocan la dimensión social

Para el desarrollo de este punto hemos tomado de base la “Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad del GRI” Versión 3.1.<sup>1</sup>

Hemos resumido y agregado comentarios relacionados con el tema de los supuestos básicos en Contabilidad.

### **3.1. Enfoque de gestión e indicadores de desempeño**

La sección que aborda los indicadores de desempeño en sostenibilidad se organiza en las siguientes dimensiones: **económica, medioambiental y social. Los indicadores de la categoría social se dividen a su vez en: aspectos laborales, derechos humanos, sociedad y responsabilidad sobre productos.**

Los Indicadores principales se han desarrollado mediante procesos participativos con los grupos de interés desarrollados por GRI, que tienen como objetivo identificar los Indicadores generalmente aplicables y asumidos como materiales para la mayoría de las organizaciones.

A efectos de informar sobre los Indicadores de desempeño, la organización debe tener presente las siguientes orientaciones sobre la recopilación de datos:

---

<sup>1</sup> “Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad del GRI Versión 3.1”  
página web: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Spanish-G3.1-Complete.pdf> Fecha de consulta: 02-07-2013

- **Información sobre tendencias:** se debe presentar información correspondiente al período que cubra la memoria (por ejemplo, un año) y, al menos, de dos períodos anteriores, así como sobre objetivos futuros si se han establecido para el corto y medio plazo.
- **Uso de Protocolos:** las organizaciones deberán utilizar los Protocolos que acompañan a los Indicadores cuando informen sobre dichos Indicadores.
- **Presentación de datos:** en algunos casos resulta práctico utilizar relaciones (ratios) y datos normalizados, así como otros formatos más adecuados para la presentación de los datos.
- **Sistemas de medida:** los datos de la memoria deben presentarse utilizando sistemas métricos internacionales generalmente aceptados (p. ej. kilogramos, toneladas, litros) y deben calcularse utilizando los factores de conversión estándares.

Cuando existan convenios internacionales concretos (p. ej. equivalentes de gases de efecto invernadero), éstos se especificarán en los Protocolos de Indicadores.

### **3.2. Dimensión Social**

“La dimensión social de la sostenibilidad está relacionada con los impactos de las actividades de una organización en los sistemas sociales en los que opera.

Los Indicadores **de desempeño social del GRI identifican los principales aspectos del desempeño en relación con los**

**aspectos laborales, los derechos humanos, la sociedad y la responsabilidad sobre productos.”**

### **3.2.1. Prácticas laborales y Trabajo digno**

Los Aspectos específicos que conforman la categoría de Prácticas Laborales se fundamentan en normas reconocidas en todo el mundo, entre las que se incluyen:

- La Declaración Universal sobre los Derechos Humanos de las Naciones Unidas;
- La Convención de las Naciones Unidas: Convenio Internacional sobre Derechos Civiles y Políticos;
- La Convención de las Naciones Unidas: Convenio Internacional sobre Derechos Económicos, Sociales y Culturales;
- La Convención sobre la eliminación de todas las formas de discriminación contra la mujer (CEDAW);
- La Declaración de la OIT sobre Principios y Derechos Fundamentales del Trabajo (en concreto los ocho convenios principales de la OIT que son los convenios 100, 111, 87, 98, 138, 182, 29, 105); y
- Declaración de Viena y Programa de Acción.

## -OBJETIVOS Y DESEMPEÑO

Se deben enumerar los objetivos al nivel de la organización relativos a los Aspectos Laborales, indicando su relación con las normas universales reconocidas internacionalmente.

## -POLÍTICA

Se enunciarán brevemente la política, o políticas, que afectan a toda la organización, y que definen el compromiso general de la misma de cara a los Aspectos Laborales, o en su defecto dónde se puede encontrar dicha política en documentos de acceso público (enlace web).

## -EVALUACIÓN Y SEGUIMIENTO

Se analizarán los procedimientos de seguimiento y medición y de acción correctiva y preventiva, tanto de la organización informante como para la cadena de suministro.

El listado de certificaciones de actuación laboral o de sistemas de gestión de la prevención.

Los procedimientos para auditorías/ revisiones sobre la igualdad de retribución y medidas para solucionar cualquier diferencia de retribución en función del sexo.

### **3.2.2. Indicadores del desempeño de Prácticas laborales y ética del trabajo** (Transcripción Memorias de Sostenibilidad del GRI)<sup>2</sup>

#### **ASPECTO: EMPLEO**

LA1 Desglose del colectivo de trabajadores por tipo de empleo, por contrato, por región y por sexo.

LA2 Número total de empleados y tasa de nuevas contrataciones y rotación media de empleados, desglosados por grupo de edad, sexo y región.

LA3 Beneficios sociales para los empleados con jornada completa, que no se ofrecen a los empleados temporales o de media jornada, desglosado por ubicaciones significativas de actividad.

LA15 Niveles de reincorporación al trabajo y de retención tras la baja por maternidad o paternidad, desglosados por sexo.

#### **ASPECTO: RELACIONES EMPRESA/TRABAJADORES**

LA4 Porcentaje de empleados cubiertos por un convenio colectivo.

LA5 Periodo(s) mínimo(s) de preaviso relativo(s) a cambios organizativos, incluyendo si estas notificaciones son especificadas en los convenios colectivos.

---

<sup>2</sup> Idem cita (1) pág. 34

## **ASPECTO: SALUD Y SEGURIDAD EN EL TRABAJO**

LA6 Porcentaje del total de trabajadores que está representado en comités de salud y seguridad conjuntos de dirección-empleados, establecidos para ayudar a controlar y asesorar sobre programas de salud y seguridad en el trabajo.

LA7 Tasas de absentismo, enfermedades profesionales, días perdidos y número de víctimas mortales relacionadas con el trabajo por región y por sexo.

LA8 Programas de educación, formación, asesoramiento, prevención y control de riesgos que se apliquen a los trabajadores, a sus familias o a los miembros de la comunidad en relación con enfermedades graves.

LA9 Asuntos de salud y seguridad cubiertos en acuerdos formales con sindicatos.

## **ASPECTO: FORMACIÓN Y EDUCACIÓN**

LA10 Promedio de horas de formación al año por empleado, desglosado por sexo y por categoría de empleado.

LA11 Programas de gestión de habilidades y de formación continua que fomenten la empleabilidad de los trabajadores y que les apoyen en la gestión del final de sus carreras profesionales.

LA12 Porcentaje de empleados que reciben evaluaciones regulares del desempeño y de desarrollo profesional desglosado por sexo.

## **ASPECTO: DIVERSIDAD E IGUALDAD DE OPORTUNIDADES**

LA13 Composición de los órganos de gobierno corporativo y plantilla, desglosado por categoría de empleado, sexo, grupo de edad, pertenencia a minorías y otros indicadores de diversidad.

## **ASPECTO: IGUALDAD DE RETRIBUCIÓN ENTRE MUJERES Y HOMBRES**

LA14 Relación entre salario base de los hombres con respecto al de las mujeres, desglosado por categoría profesional.

### **4. Análisis de los supuestos básicos de la contabilidad y su relación con las Memorias de Sostenibilidad**

Nos remitimos al punto 1 Introducción.

Supuesto básico N° 1

“Existe un supuesto numérico para expresar o medir preferencias (valores) en forma de cantidades monetarias o no monetarias.”

Si bien el punto de **preferencia** puede ser objeto de dudas para nosotros; la guía de la Memoria de Sostenibilidad indica:

“Sistemas de Medida: los datos de la memoria deben presentarse utilizando sistemas métricos internacionales (por ejemplo tn, kg., litros, etc.)...”<sup>3</sup>

Con respecto al tema de indicadores sociales señala:

**“Número total de empleados y tasa de nuevas contrataciones y rotación media de empleados, desglosados por grupo de edad, sexo y región.”**

**“Porcentaje del total de trabajadores** que está representado en comités de salud”<sup>4</sup>

Por todo ello aceptamos para las Memorias de Sostenibilidad el supuesto básico N°1.

Supuesto básico N° 2

“Existe un sistema numérico para ordenar, adicionar y medir intervalos de tiempo”

Se indica:

Información sobre tendencias

“Se debe presentar información correspondiente al período que cubra la Memoria (por ejemplo un año)”<sup>5</sup>

---

<sup>3</sup> Idem cita (1) p. 27

<sup>4</sup> Idem cita (1) p. 27

### Supuesto básico N° 5

“Existe al menos una unidad o entidad económica (compuesta por sujetos y objetos económicos) cuya riqueza y cambios en la misma van a ser descritos”

Cuando informamos en la Memoria nos referimos a una organización y señalamos objetivos y aspectos sociales y ambientales que deben comunicar la entidades. Ver punto 2.1. del presente trabajo.

### Supuesto básico N° 6

“Existe un conjunto de relaciones denominado “estructura de la unidad” (esta estructura es representada por un sistema jerarquizado de clases llamadas cuentas).”

Consideramos que los indicadores que señalan porcentajes, valoración, desglose de datos nos permiten inferir que existen “cuentas” desde el punto de vista contable que recogen datos. Coincidimos con García Casella, C. que no necesariamente por partida doble. Además estos indicadores se recogen de un concreto sistema contable.

### Supuesto básico N° 10

---

<sup>5</sup> Idem cita (1) p. 27.

“Existen unos objetivos específicos o necesidades de información dadas, las cuales deben ser cubiertas por un concreto sistema contable. La elección de reglas contables (hipótesis específicas) depende del propósito o necesidad señalada”.

En el punto 3.1. señalamos:

La sección que aborda los indicadores de desempeño en sostenibilidad se organiza en las siguientes dimensiones: **económica, medioambiental y social. Los indicadores de la categoría social se dividen a su vez en: aspectos laborales, derechos humanos, sociedad y responsabilidad sobre productos.**

Supuesto básico N° 11

“Existe un conjunto de reglas alternativas (hipótesis específicas) que determinan que valores deben ser adscriptos a una transacción”

Los indicadores se refieren a medición por ej: LA2 “Número total de empleados y tasa de nuevas contrataciones y rotación media de empleados, desglosados por grupo de edad, sexo y región”. Coincidimos con García Casella (2012) que debemos usar medición y no valor como así también que no siempre debe ser una transacción.

Supuesto básico N° 15

“Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan los datos de entrada y el grado de agregación de estos datos”

### Supuesto básico N° 18

“Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan la distribución de los valores entre las sub-entidades”

Con respecto a los supuestos 15 y 18 transcribimos algunos párrafos de la Memoria de Sostenibilidad.<sup>6</sup>

“La información sobre el enfoque de gestión debe **aportar una visión concisa sobre el modo en el que la organización ha gestionado aquellos Aspectos que se definen en cada una de las categorías de Indicadores de desempeño con el fin de poder conocer el contexto.**

La organización puede estructurar las secciones del Enfoque de gestión de forma que cubran todos los aspectos de una determinada categoría o bien agrupar sus respuestas sobre los Aspectos de forma diferente.

No obstante, la información debe abordar todos los Aspectos asociados a cada categoría, con independencia del formato o del modo de agrupamiento.”

**“Uso de Protocolos:** las organizaciones deberán utilizar **los Protocolos que acompañan a los Indicadores cuando informen**

---

<sup>6</sup>Idem cita (1) pág. 27, el destacado es nuestro.

**sobre dichos Indicadores.** Éstos proporcionan una orientación básica sobre cómo interpretar y recopilar información.”

**“Agregación de datos:** las organizaciones informantes **deberán determinar el nivel apropiado de agregación de los datos.”**

Todas estas apreciaciones nos permiten señalar que existen en la Memoria de Sostenibilidad reglas alternativas que determinan valores.

Además se define agregación de datos.

## **5. Conclusiones**

Las Memorias de Sostenibilidad por sus características cumplen con los supuestos básicos de la contabilidad que hemos seleccionado.

- a) Indicar sistemas de Medidas y sistemas métricos internacional (S. B. N° 1).
- b) Se debe presentar la información que permita medir intervalos de tiempo (S. B. N°2).
- c) La Memoria se refiere a una organización que debe informar sobre varios aspectos de la misma (S. B. N° 5).
- d) Los indicadores señalan porcentaje, valoración, desglose de datos, todo ello nos permite inferir que tiene un sistema contable (cuentas) (S. B. N° 6).

- e) Los indicadores sociales se refieren a total de empleados, tasas de nuevas contrataciones es decir miden en algunos casos relacionados con una transacción y en otros no (S.B. N°11).
- f) La información de la Memoria de Sostenibilidad debe respetar un **Formato** y usar **Protocolos** y determinar el nivel apropiado de Agregación de Datos (S. B. N° 15 y 18).

## Bibliografía

- Cristóbal, N. (2011) “Memorias de Sostenibilidad. Aplicación en el Derecho Argentino.” En el libro: “Sistemas Contables de Gestión Ambiental ante el Cambio Climático” Documentos de Trabajo de Contabilidad Social Año 4 n° 1. Centro de Investigación en Contabilidad Social, FCE – UBA.
- Fronti, L. (2012) “Los indicadores de desempeño ambiental sistematizados, su relación con el dominio del discurso contable. En el libro: “Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable. Segundo Informe de Avance Proyecto UBACyT” (en prensa). Centro de Modelos Contables, FCE – UBA.
- Fronti, L. y Carballo, M. (2011) “Análisis de una propuesta de balance social”. En el libro: “El Cambio Climático y su influencia en los Sistemas Contables de Gestión Ambiental” Documentos de Trabajo de Contabilidad Social Año 4 n°2. Centro de Investigación en Contabilidad Social, FCE –UBA.
- Fronti L. y Pahlen R. (2005) “Las aportaciones a la Investigación Contable. Análisis de los Informes de sostenibilidad dentro del marco del dominio del discurso contable”. En el libro: “Contabilidad Ambiental de Gestión y Financiera”. Ediciones Cooperativas
- García Casella, C. (2012) “Análisis de los Supuestos Básicos de Mattessich”. En el libro: “Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General

Contable. Segundo Informe de Avance Proyecto UBACyT” (en prensa). Centro de Modelos Contables, FCE –UBA.

- Global Reporting Initiative, Guía de Memorias de sostenibilidad – Versión 3.1.  
Web: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Spanish-G3.1-Complete.pdf>
- Scavone, G. (2003) “Los Indicadores como Técnica de Generación de Información Medioambiental”.  
Disponible  
en: [http://www.consejo.org.ar/coltec/scavone\\_0201.htm](http://www.consejo.org.ar/coltec/scavone_0201.htm)
- Varela, D. (2012) “Análisis de la propuesta de la Global Reporting Initiative para la Elaboración de Informes de Sostenibilidad” En el libro: “Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable. Primer Informe de Avance Proyecto UBACyT”. Centro de Modelos Contables, FCE – UBA.

**CARACTERÍSTICAS Y NORMAS DE LOS  
SUPUESTOS GENERALES Y PARTICULARES  
DE CADA SEGMENTO**

Autora:

Acevedo, Maria Laura

## Introducción

En el presente trabajo se procederá a analizar los supuestos básicos de la Teoría General de la Contabilidad, incluyendo las propuestas de la filosofía de pensamiento de Richard Mattessich, quien ha contribuido de manera muy significativa al desarrollo teórico de la disciplina contable desde la década de los cincuenta.

Asimismo, se estudiarán las normas de los supuestos básicos de la Contabilidad en cada segmento, tratando de establecer su coordinación teórica – práctica.

La definición actual de la Contabilidad está caracterizada por la concurrencia de cuatro elementos<sup>7</sup>:

- Su vinculación con la realidad económica.
- Su utilidad al servicio de los usuarios en la toma de decisiones.
- Su carácter de disciplina formalizada y científica.

---

<sup>7</sup> TUA PEREDA, J-.. “En torno a la docencia de la Contabilidad, una reflexión personal”. Agosto 2010

- Su contenido financiero y también social como consecuencia de la responsabilidad social de la unidad económica.

Mattessich (Mattessich 1964, p.19) define a la Contabilidad como “una disciplina que se ocupa de la descripción cuantitativa y de la proyección de la circulación de ingresos y de los agregados de riqueza a través de un método basado en el siguiente conjunto de supuestos básicos (después de haberse comprobado minuciosamente estos supuestos que le permiten ser considerados como condiciones necesarias y suficientes).”

Los supuestos básicos de la contabilidad de Mattessich son:

- Valores Monetarios
- Intervalos de tiempo
- Estructura
- Dualidad
- Agregabilidad
- Objetos Económicos
- Inequidad de las acreencias monetarias
- Agentes Económicos
- Entidades

- Transacciones Económicas
- Valuación
- Realización
- Clasificación
- Ingreso de datos
- Duración
- Extensión
- Significatividad
- Asignación

Los mencionados supuestos serán objeto de análisis en los acápites posteriores.

## **1. Teoría General de la Contabilidad – Definiciones**

Al abordar el estudio de la Contabilidad, se presenta el dilema de cómo definirla. ¿Se trata de una ciencia, una técnica o un arte?.

La Enciclopedia Hispánica define a la *ciencia* como “aquellas ramas del saber que se centran en el estudio de cualquier tipo de fenómeno y en la deducción de los principios que lo rigen, según una metodología propia y adaptada a sus necesidades”. Entiende a

la *técnica* como “métodos de creación nuevas herramientas y sus productos derivados, capacidad inherente a la especie humana que constituye una de sus características naturales diferenciativas.

Corrientes de opinión modernas señalan que la Contabilidad no es arte, debido a que no se basa en la inspiración o estado de capacidad para hacer algo de una persona o en un hecho subjetivo, situaciones que en definitiva no pueden darse al momento de realizar el proceso contable.

Existe una corriente de pensamiento que define a la contabilidad como una tecnología social. “En tal sentido, puede considerarse que hay un paradigma (no estricto) pero suficiente para considerar a la Contabilidad como un campo de conocimiento tecnológico – social. Considerar a la Contabilidad como tecnología social, no impide que sea considerada científica por el método que desarrolle. Y en tal sentido, tiene todas las posibilidades, pues en las investigaciones que desarrollan para la resolución de problemas no hay nada que impida que se apliquen criterios de la metodología científica.”<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> Cháves O.A.; Gonzalez L., et alrri. Trabajo nacional presentado en las XXII Conferencia Interamericana de Contabilidad. (1997).

Tua Pereda, Jorge<sup>9</sup> define a la Teoría General como “un conjunto de hipótesis sobre lo que tienen en común todos los sistemas contables. En definitiva, es una teoría sobre lo que es la Contabilidad. Sirve para explicarla, para descartar sistemas que no son contables, para desarrollar otros que sí lo son, y para predecir el comportamiento de los sistemas contables”.

“Se entiende por teoría general de la Contabilidad el conjunto de elementos y conceptos comunes que están presentes en todos los sistemas contables que, de este modo, se convierten en aplicaciones – es decir, manifestaciones extraídas de la misma – de la teoría general.”

“La validez de las proposiciones de una teoría general se contrasta teniendo en cuenta la naturaleza de la misma. Puesto que se trata de una descripción de los rasgos comunes existentes en todos los sistemas contables, sus hipótesis se contrastarán verificando su presencia en todos y cada uno de ellos.”

Desde la perspectiva de Mattessich (Mattessich 1964, p.19) podemos definir a la Contabilidad como “una disciplina que se ocupa de la descripción cuantitativa y de la proyección de la

---

<sup>9</sup> Pereda, T.J: “Principios y normas de Contabilidad”. Instituto de planificación contable. Ministerio de Economía, y Hacienda de España. 1984.

circulación de ingresos y de los agregados de riqueza a través de un método basado un conjunto de supuestos básicos (después de haberse comprobado minuciosamente estos supuestos que le permiten ser considerados como condiciones necesarias y suficientes).”

Coincido con la opinión de Vázquez, R. y Bongianino, C. en que “la Teoría Contable reúne un conjunto de hipótesis sobre lo que tienen en común los sistemas contables. Entre los supuestos básicos y comunes tenemos: el sistema numérico, los objetos que circulan (bienes), los sujetos que interactúan con los objetos, las transacciones, los métodos de captación y representación, etc.”<sup>10</sup>

## **2. Supuestos Básicos de la Teoría Contable – Análisis de los Supuestos propuestos por Mattessich**

La Teoría General de la Contabilidad está compuesta, de acuerdo a lo expuesto en el acápite anterior, por un conjunto de hipótesis, elementos y conceptos comunes que tienen todos los sistemas contables.

---

<sup>10</sup> Vazquez, R.; Bongianino, C. “Principios de Teoría Contable”. Aplicación Tributaria S.A. Año 2008. ISBN 978-987-1487-02-8.

La Contabilidad comprende supuestos básicos, los cuales son considerados de relevancia para entender su comportamiento. El Profesor Mattessich ha formulado y reformulado los siguientes básicos:

- *Valores Monetarios*

La asignación de valor en moneda a los objetos de una transacción contable en general. Este principio se encuentra desactualizado debido que existes también objetos que son medidos en unidades distintas a la moneda en distintos segmentos de la Contabilidad.

- *Intervalos de tiempo*

Existe una secuencia relativamente pequeña que se puede ordenar, añadir, y diferenciar por medio de un sistema numérico.<sup>11</sup>

- *Estructura*

---

<sup>11</sup> Eutimio, M.S. "Introducción al pensamiento contable de Richard Mattessich". Junio de 2004.

Hay algunas estructuras empíricas (ej. Jerarquía de sujetos, objetos económicos), que reflejan las características de la entidad correspondientes.

- *Dualidad*

Se corresponde con el método de registraci3n denominado Partida Doble.

- Agregabilidad lineal

Para cada cuenta en cualquier momento, la operaci3n de sumatoria es lineal.

- *Objetos Econ3micos*

Existen atributos y objetos cambiantes que se representa por un sistema contable. Este supuesto es objetable ya que excluye los objetos no econ3micos.

- *Inequidad de las acreencias monetarias – redenci3n de deudas.*

“Existe alguna hipótesis específica que regula la amortización de las deudas por el valor nominal, independiente de los cambios en el nivel de precios.”<sup>12</sup>

- *Agentes Económicos*

Existen sujetos económicos que tienen, deben o controlan objetos económicos, tienen preferencias y elaboran objetivos en el sistema. Sin embargo, cabe señalar, que los agentes no controlan solo objetos económicos, sino también hechos y personas.

- *Entidades*

Se refiere a entidades económicas, representadas en un sistema contable. Se considera un supuesto restrictivo, deberían ser entidades en general.

- *Transacciones Económicas*

Consiste en un acontecimiento que cambia la composición o estructura de la entidad. Aparece representado por una transacción

---

<sup>12</sup> Eutimio, M.S. “Introducción al pensamiento contable de Richard Mattessich”. Junio de 2004.

contable. Cabe señalar que las transacciones no son el único objeto de la actividad contable.

- *Valuación*

Existen reglas que establecen los valores a ser adjudicados a una transacción. El principio es objetable porque existen distintas formas de medir (no “valuar”) más allá de la Contabilidad Financiera.

- *Realización*

“Existen algunas hipótesis que determinan si una transacción contable:

- Cambia la renta corriente y por consiguiente el capital del propietario.
- Cambia el valor del capital del propietario sin cambiar su renta.
- No cambia el valor del propietario durante el tiempo presente”.<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> Eutimio, M.S. “Introducción al pensamiento contable de Richard Mattessich”. Junio de 2004.

- *Clasificación*

Existen hipótesis que determinan la estructura y jerarquía de un sistema contable.

- *Ingreso de datos*

Existen hipótesis que determinan la entrada de datos.

- *Duración*

Existen hipótesis que determinan duración del período contable.

- *Extensión*

Se asimila al supuesto mencionado anteriormente.

- *Significatividad*

Existen hipótesis que determinan cuando un suceso económico implica una transacción contable.

- *Asignación*

Existen hipótesis que determinan las condiciones bajo la distribución de los valores a sub-unidades de la entidad.

De acuerdo con la opinión de Eutimio y con los supuestos descritos anteriormente, Mattessich considera la Contabilidad como una ciencia aplicada, que persigue un fin práctico: medir los factores de riqueza en una entidad económica.

Claramente surge de lo expuesto, que la Contabilidad para Mattessich tiene una orientación de carácter económico. Los términos sobre los que se basa Mattessich en su Teoría son primitivos ya que la Contabilidad es una ciencia social aplicada y empírica, no de naturaleza económica sólo. La Contabilidad para su desarrollo requiere de la interrelación con otras ciencias, formales, fácticas y sociales sin perder su autonomía.

“La teoría contable cuenta en la actualidad con una poderosa herramienta epistemológica, como es el estructuralismo, con la ayuda de la cual esta disciplina científica puede lograr un mayor nivel de coherencia lógica, conceptual y lingüística, lo que permite conocer las relaciones contables a partir de la definición de sus elementos y vínculos de interdependencia interna y externa. .En

este punto hay que diferenciar de la visión netamente instrumentalista o pragmática que valora las teorías a partir de su utilidad.”<sup>14</sup>

“El problema de la verdad en contabilidad es desplazado por la utilidad de la información para la toma de decisiones, condicionado por la relación costo-beneficio, se determina el costo de obtener la información y la utilidad que la misma representa para el usuario tanto interno como externo; como por ejemplo en la medición (problema central de la contabilidad, a pesar que se puede argumentar que la medición es un problema de la economía y se resuelve a través del mercado), de la valoración y de la asignación de costos, determinación de la utilidad y el mantenimiento del capital, lo que exige la comprensión de los problemas del poder adquisitivo de la moneda (valores reales y nominales). En la actualidad se puede estar frente a una crisis del paradigma de utilidad y se encuentra un paradigma emergente en la práctica contable internacional, paradigma que se caracteriza por privilegiar la información del inversor bursátil.”<sup>15</sup>

---

<sup>14</sup> Eutimio, M.S. “Introducción al pensamiento contable de Richard Mattessich”.  
Junio de 2004

<sup>15</sup> Eutimio, M.S. “Introducción al pensamiento contable de Richard Mattessich”.  
Junio de 2004

El avance de la tecnología y las telecomunicaciones incrementan la responsabilidad y la exigencia de diseñar modelos contables que representen la realidad económica, social, ambiental, de una entidad. Para poder representar los procesos productivos, de distribución, uso y consumo de bienes y servicios es necesaria la utilización de valores monetarios y no monetarios.

Asimismo, los bienes y servicios objeto de la Contabilidad tienen una naturaleza dinámica, es decir, presentan una permanente fluctuación. Si la Contabilidad efectuara una descripción estática de los mismos, no reflejaría la realidad, ya que está representando algo que ha sido pero que ya no es.

### **3. Segmentos de la Contabilidad. Integración de supuestos básicos de la Teoría Contable General.**

Uno de los principales problemas de la Teoría Contable General es el referido a la segmentación. Cabe señalar que la Contabilidad tiene una teoría general única, y que lo único que es múltiple son las interpretaciones que se realice sobre la misma. Los modelos y segmentos contables varían en su desarrollo en función del entorno, la realidad económica y los objetivos asociados.

La contabilidad tiene una parte general común a todos los segmentos diferenciados.

La Contabilidad no solo comprende a los fenómenos económicos, su alcance también cubre aspectos sociales, ambientales, culturales y otros, que son susceptibles de ser informados y que son de interés para usuarios determinados.

García Casella, Carlos Luís afirma que “el objeto de la Contabilidad es holístico, fuertemente social, transmigrando hacia el conjunto de agregados haciéndales, del mercado, del mundo social y del ecológico”.

La Contabilidad comprende los siguientes segmentos:

**1) Contabilidad patrimonial o financiera.**

Provee información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha y su evolución económica y financiera en el período que abarcan.

**2) Contabilidad gerencial o administrativa.**

Es tenida en cuenta en la planeación, control y toma de decisiones, pues nutre a la gerencia de información sobre los costos incurridos

en todo un ejercicio económico utilizados en la producción de bienes y/o servicios, posibilitando la evaluación del desempeño y la eficacia de las operaciones que tienen lugar en la entidad.

### **3) Contabilidad Económica.**

También denominada Contabilidad Nacional, es el registro sistemático y estadístico de la vida económica de un país (conjunto de las diversas estadísticas del producto, del ingreso, y de otros conceptos macroeconómicos, presentados en un sistema coherente de cuentas)

### **4) Contabilidad Gubernamental o pública.**

Su objeto el registro sistemático de todas las transacciones que produzcan y afecten la situación económico financiera de las jurisdicciones y entidades; el proceso y producción de información financiera para la adopción de decisiones por parte de los responsables de la gestión financiera pública y para los terceros interesados en las mismas;

### **5) Contabilidad social y ambiental**

Su fin es situar adecuadamente la información medioambiental y social. Refleja información sobre inversiones, costos, gastos, pérdidas ambientales, como así también sobre la responsabilidad social asumida por una entidad.

La *Contabilidad financiera y económica* se sustentan en el método de la partida doble, basado en el supuesto básico “Dualidad”. Las mediciones, en su mayoría, son efectuadas en valores monetarios (unidad de moneda). Son de aplicación casi la totalidad de los supuestos básicos propuestos por Mattessich Richard, que ya tienen un alto grado de economicismo.

La *Contabilidad gerencial* se basa en la aplicación de ecuaciones micro-sociológicas.

La *Contabilidad gubernamental y social – ambiental* se sustentan en ecuaciones múltiples macro-sociológicas. Requieren, al igual que la contabilidad gerencial, mediciones que muchas veces no están reflejadas en unidades de moneda, por lo que los supuestos básicos de la Contabilidad de acuerdo con Mattessich no se adecuarían.

Pero todos estos segmentos tienen como sustento a la contabilidad, que lo es porque sus elaboraciones (sistemas contables) reconocen la realidad a través de modelos contables

que ubican los datos relevantes en las unidades contables llamadas cuentas".<sup>16</sup>

#### **4. Conclusión**

Desde la perspectiva de Mattessich (Mattessich 1964, p.19) podemos definir a la Contabilidad como “una disciplina que se ocupa de la descripción cuantitativa y de la proyección de la circulación de ingresos y de los agregados de riqueza a través de un método basado un conjunto de supuestos básicos (después de haberse comprobado minuciosamente estos supuestos que le permiten ser considerados como condiciones necesarias y suficientes).”

La Teoría Contable reúne un conjunto de hipótesis sobre lo que tienen en común los sistemas contables. Entre los supuestos básicos y comunes tenemos: el sistema numérico, los objetos que circulan (bienes), los sujetos que interactúan con los objetos, las transacciones, los métodos de captación y representación, etc.

---

<sup>16</sup> Fronti de García, L. Publicaciones Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Universo Económico. UE 2005 nº76. Nota de tapa: “Contabilidad Social y Ambiental”.

La Contabilidad tiene una teoría general única, y que lo único que es múltiple son las interpretaciones que se realice sobre la misma. Los modelos y segmentos contables varían en su desarrollo en función del entorno, la realidad económica y los objetivos asociados. La contabilidad tiene una parte general común a todos los segmentos diferenciados.

La Contabilidad comprende los a la Contabilidad patrimonial o financiera; gerencial o administrativa; económica; gubernamental; y ambiental y social. Cada uno de estos segmentos tiene entre sí diferencias en lo que respecta a objetivos y métodos.

De acuerdo con lo expuesto en el presente trabajo, podemos considerar que la Contabilidad para Mattessich tiene una orientación de carácter económico. Los términos sobre los que se basa en su Teoría son primitivos ya que la Contabilidad es una ciencia social aplicada y empírica, no de naturaleza económica solamente. La Contabilidad para su desarrollo requiere de la interrelación con otras ciencias, formales, fácticas y sociales sin perder su autonomía.

La Contabilidad no solo comprende a los fenómenos económicos, su alcance también cubre aspectos sociales, ambientales,

culturales y otros, que son susceptibles de ser informados y que son de interés para usuarios determinados.

## BIBLIOGRAFÍA

Pereda, T. J-. “En torno a la docencia de la Contabilidad, una reflexión personal”. Agosto 2010

Pereda, T.J: “Principios y normas de Contabilidad”. Instituto de planificación contable. Ministerio de Economía, y Hacienda de España. 1984.

Fronti de García, L. Publicaciones Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Universo Económico. UE 2005 nº76. Nota de tapa: “Contabilidad Social y Ambiental”.

Cháves O.A.; Gonzalez L., et altri. Trabajo nacional presentado en las XXII Conferencia Interamericana de Contabilidad. (1997).

Vazquez, R.; Bongianino, C. “Principios de Teoría Contable”. Aplicación Tributaria S.A. Año 2008. ISBN 978-987-1487-02-8.

Eutimio, M.S. “Introducción al pensamiento contable de Richard Mattessich”. Junio de 2004.

# **ESTUDIO DE LOS SUPUESTOS BASICOS DE LA CONTABILIDAD DE MATTESSICH**

Autor

**JUAN IGNACIO ÁLVAREZ LANCELLOTTI**

## **1. Introducción.**

En el presente trabajo se estudian los supuestos básicos de la Contabilidad; desarrollados en el Capítulo 2 de la traducción del libro “Contabilidad y Métodos Analíticos” de Richard Mattessich, intentando argumentar en defensa de la existencia de segmentos contables que se desarrollen y vinculen entre sí con supuestos básicos generales y particulares.

## **2. Supuestos básicos de la Contabilidad**

Richard Mattessich<sup>17</sup> considera que es inevitable que exista una arbitrariedad en la búsqueda de los fundamentos básicos de la Contabilidad en virtud de los desvíos terminológicos e incertidumbre en general que se presente en esta área.

Justifica esta arbitrariedad con ciertos límites en el caso que se encontraran criterios científicos que le otorguen una estructura natural a los supuestos básicos de la Contabilidad.

Asimila los mismos a los llamados “postulados”, “principios”, “normas”, etc.

Considera que en los últimos años se ha logrado un mayor progreso teórico en otras disciplinas vinculadas como la Economía y la Ciencia de la Administración, experimentando un proceso de

---

<sup>17</sup> Mattessich, Richard, 2002, “Contabilidad y Métodos Analíticos” La Ley S.A., traducción de Carlos García Casella y M. del C. Rodríguez de Ramírez, p.28.

purificación y clarificación aplicando rigurosamente la lógica moderna y la matemática, en comparación con la Teoría Contable.

Parte del principio de dualidad, argumentando que los sistemas contables económicos tratan aspectos vinculados al ingreso y la riqueza, como punto de partida para el desarrollo de principios contables que resulten básicos para ser aplicados a los sistemas contables en general.

Revelando, en este sentido, una estructura matemático-lógica del principio señalado, cuyos elementos resultan independientes de la forma en que se efectúen las registraciones.

No utiliza el término “supuesto básico” como sinónimo de “axioma”, ya que puede referirse tanto a una noción “primitiva”, como a un axioma propiamente dicho o a una definición condicional.

La mayoría de los supuestos básicos se refiere a nociones empíricas, pero su preocupación no son las hipótesis empíricas individuales para situaciones específicas, sino una metateoría que proporcione diferentes categorías de hipótesis empíricas.

Donde los supuestos básicos 11 a 18 pueden denominarse supuestos subrogados, que constituyen un “receptáculo” para un conjunto de hipótesis empíricas adaptadas a propósitos particulares.

A pesar de que las dieciocho hipótesis individuales no tienen carácter general, los supuestos son tan generales y básicos como los primeros diez supuestos. Razón por la cual se debe

considerar a estos dieciocho supuestos básicos como condiciones necesarias y suficientes para la elaboración de un modelo contable.

Plantea que las formulaciones que se hagan deben ser lo más generales y precisas que resulte posible.

### **Conjunto de dieciocho supuestos<sup>18</sup>.**

1. Valores monetarios.
2. Intervalos de tiempo.
3. Estructura.
4. Dualidad.
5. Agregación.
6. Objetos económicos.
7. Inequidad de las acreencias monetarias.
8. Agentes económicos.
9. Entidades.
10. Transacciones Económicas.
11. Valuación.

---

<sup>18</sup> Idem nota 1, p.30.

12. Realización.
13. Clasificación.
14. Ingreso de Datos.
15. Duración.
16. Extensividad.
17. Relevancia.
18. Asignación.

Este conjunto de dieciocho supuestos constituye un criterio para aceptar o rechazar un modelo como un sistema contable.

Los mismos giran alrededor del principio de dualidad y se pueden resumir en el “síndrome de dualidad”.

Sostiene que son indispensables para el correcto funcionamiento de los sistemas micro y macrocontables que se conocen.

La mayoría de los supuestos se refieren a conceptos empíricos. Una de las tareas importantes de la teoría contable está dada por la formulación de varios conjuntos alternativos de hipótesis que sean necesarios para los propósitos específicos.

Es fundamental tener una noción clara de los fundamentos en los cuales descansa la disciplina.

### **3. Principio de la Dualidad<sup>19</sup>.**

En numerosas ocasiones se ha confundido o identificado la teneduría de libros con la Contabilidad, no se ha podido distinguir con precisión entre hacer “un asiento” y la idea de someter ciertos hechos económicos a la noción abstracta y matemática de transacción.

Esta esencia radica en la propiedad fundamentalmente bidimensional que permite la doble clasificación dentro de un conjunto de clases.

No es relevante para este principio que la clasificación dual se aplique plenamente o que se la conciba solo mentalmente.

El factor decisivo es la existencia de un hecho económico dominado por un proceso de salida y entrada.

Mattessich sostiene<sup>20</sup> que para hablar de un sistema contable es necesario incluir una serie de condiciones vinculadas a la agregación y a la valuación.

---

<sup>19</sup> Idem nota 1, p.24.

<sup>20</sup> Idem nota 1, p.25.

Afirma que el síndrome de la estructura lógico-matemática compuesta por un conjunto de supuestos hace decidir si se esta presente frente a un sistema contable o no.

Todo otro criterio que se utilice para delimitar a la Contabilidad es vago y desaparecerá rápidamente dada la importancia que tienen los métodos cuantitativos al ser introducidos en diversas disciplinas.

La mayoría de los profesionales rechazan una definición genérica porque no pueden separar la noción de Contabilidad de las mediciones de rentabilidad y eficiencia en sentido restringido.

Se puede interpretar al principio de la dualidad como la afirmación de que una transacción o flujo tiene básicamente dos dimensiones: un aspecto y un contra-aspecto. La propiedad dual de una transacción generaliza y se extienden aquellas manifestaciones empíricas que se vinculan con el fenómeno del cambio.

En los casos que se adapte explícitamente este modelo al aspecto doble, se estará ante un sistema contable.

Muchas veces por razones de sistematización, claridad y análisis, la utilización de una estructura contable resulta de gran utilidad.

Considera a la Contabilidad como una parte de la Economía Cuantitativa, que se caracteriza por contar con una metodología especial y con un conjunto de supuestos, a los que se puede denominar “el síndrome de la dualidad”.

El principio de dualidad no debe confundirse con el de doble entrada.

Plantea que la Contabilidad Social como algunos sistemas contables de empresas, demuestran que es posible aprovechar la ventaja del principio de dualidad, aun cuando la doble clasificación se utilice en la última etapa únicamente, evitando la a veces imposible tarea de aplicar una técnica que requiere partida y contrapartida para cada transacción individual.

Es irrelevante que los dos aspectos se registren o no para cada hecho individual.

La principal ventaja del principio de dualidad reside en la visión panorámica que permite a través de la integración de muchos detalles en una exposición unificada.

Si se abandonara la Contabilidad comercial, y se sustituyera por un nuevo sistema de información de la firma, en algún momento este sistema estaría utilizando el principio de dualidad y, por lo tanto se convertiría en un sistema contable, aunque muy diferente al anterior en muchos aspectos.

Afirma que el principio de dualidad se mantendría firme a pesar que algún día las clasificaciones e hipótesis de contabilidad actualmente vigentes resulten anticuadas.

#### **4. Comparación con los postulados de Moonitz<sup>21</sup>.**

El sistema de postulados básicos desarrollado por Moonitz se refiere únicamente a los elementos básicos de la Contabilidad Patrimonial, encontrando uno de los principales problemas de la Teoría General de la Contabilidad<sup>22</sup> en donde se cuestiona si existe una unidad contable absoluta o si hay segmentación, descartando que la Contabilidad sea igual en todos los casos.

Mattessich<sup>23</sup> cree que el problema de la formulación de los supuestos básicos no va a solucionarse mientras la Contabilidad quede limitada a los agentes microeconómicos. Explica que el reconocimiento de convenciones y proposiciones empíricas que sirvan únicamente para la presentación de estados contables de una empresa es insuficiente para constituir la base de la Contabilidad.

Hay varios supuestos básicos que no tienen correlato en los postulados de Moonitz.

Aparte de este autor, otros, especialmente Chambers (1961) y Prince (1963) enumeraron postulados contables, algunos de los cuales pueden ser vinculados al conjunto de supuestos básicos de Mattessich, mientras que otros no se corresponden con ninguno de ellos.

---

<sup>21</sup> Idem nota 1, p.44.

<sup>22</sup> García Casella, Carlos Luis, 2001, "Curso Universitario de Introducción a la Teoría Contable", Parte Segunda, Editorial Economizarte, p.15.

<sup>23</sup> Idem nota 1, p.45.

De ello se concluye que ese conjunto resulta incompleto, o estos “postulados” de otros autores no pueden ser considerados como bases fundamentales de la Contabilidad.

Mattessich afirma<sup>24</sup> que los “otros postulados” no pueden ser vistos como supuestos básicos. Con relación a Chambers, algunos de los postulados si se corresponden con los supuestos básicos, pero otros constituyen meras definiciones, y el resto no es aplicable para los sistemas contables en general.

El primer y último argumento del párrafo precedente es aplicable a los postulados de Prince.

Una comprobación significativa es el postulado de comportamiento de la maximización del beneficio que se encuentra contenido en ambos conjuntos de postulados.

Desde un punto de vista general, Mattessich critica la aseveración de que la maximización del ingreso sea esencial para la existencia y adecuado funcionamiento del sistema contable.

No pueden depender de la habilidad o intención de maximizar el ingreso su descripción cuantitativa pasada ni la proyección del ingreso futuro.

Le resulta evidente que existe una confusión entre lo que son las hipótesis para situaciones específicas y lo que significan los supuestos contables básicos de validez general.

---

<sup>24</sup> Idem nota 1, p.49.

Esta confusión se incrementa en el impacto que tuvieron los modelos de investigación operativa, cuya meta básica es generalmente la maximización de algún tipo de concepto de ganancia.

## **5. Reformulación de los supuestos básicos de Mattessich.**

Mallo Rodríguez<sup>25</sup> analiza la versión alemana de la obra “Accounting and Analytical Methods” de Richard Mattessich, editada en Dusseldorf, sobre la problemática de la axiomatización de la Contabilidad, y reformula nuevamente la presentación axiomática de los sistemas contables, ampliando igualmente la explicación de las hipótesis específicas o instrumentales.

En esta última formulación de la axiomática contable enumera como Términos Primitivos:

- Numero;
- Valor;
- Unidad monetaria;
- Intervalo de tiempo;
- Objetos económicos;
- Sujetos económicos;
- Conjunto;
- Relaciones.

---

<sup>25</sup> Mallo Rodríguez, Carlos, 1991, “Contabilidad Analítica: costes, rendimientos y resultados, 4<sup>o</sup> Edición, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, España, p. 43-45.

Como supuestos básicos enumera 19.

## **6. Segmentos Contables.**

El profesor emérito académico William Leslie Chapman<sup>26</sup> en 1979 propuso reconocer que la Contabilidad no es exclusivamente patrimonial o financiera, sino estaba a favor de la existencia de hipótesis de segmentos en la Teoría General de la Contabilidad, que se particularizan en cinco áreas diferenciadas en Contabilidad Gerencial, Contabilidad Gubernamental, Contabilidad Económica y Contabilidad Social aparte de la llamada Contabilidad tradicional<sup>27</sup>.

Esta hipótesis puede ser contrastada por una verificación empírica mediante la existencia de diversos tipos de informes correspondientes a los segmentos señalados teniendo un fundamento lógico cada uno de ellos.

En lo referente a la Contabilidad Social, tanto en los aspectos Macro como Micro, se refieren fundamentalmente a objetivos sociales, provenientes de Teorías Sociológicas, donde se procura medir en términos diferentes a los que establece la

---

<sup>26</sup> Chapman, William Leslie, 1979, en prologo, "Contabilidad Gerencial", E.Herrscher, Ed.Macchi.

<sup>27</sup> Idem nota 6, p.20/1.

Economía ya que las metas sociales exceden el reduccionismo economicista.

## **7. Conclusiones.**

La obra fundamental de Richard Mattessich constituye un aporte que mejora el contenido semántico del sistema axiomático contable, estableciendo supuestos básicos y un conjunto de hipótesis que pueden servir para el desarrollo de los diversos sistemas contables con objetivos generales y particulares.

Cabe criticar el trato como sinónimos o desvíos terminológicos que hace Mattessich de las palabras supuestos básicos, postulados, principios, normas, etc, en virtud de que todos ellos son conceptos diferentes, con fundamentos y etimología diversa que no deberían ser equiparados.

Mattessich pretende un enfoque economicista de nuestra disciplina en varios aspectos, sin dejar de reconocer el gran aporte de toda su obra, el cual puede marcar un antes y un después en la disciplina de la Contabilidad.

No reconoce la existencia de los segmentos contables de la Teoría General de la Contabilidad que no sean sistemas económicos.

Al desarrollar el principio de dualidad se manifiesta este tipo de enfoque, donde la actividad contable parece reducirse únicamente a las “transacciones contables”, limitando el desarrollo de la Teoría General de la Contabilidad.

Toma como punto de partida para todo tipo de análisis y elaboración de sistemas contables al principio de dualidad, el cual siempre prevalecerá.

Al aceptar la existencia de un dominio o universo del discurso contable amplio se pueden observar los diferentes componentes de los distintos tipos de Informes Contables.

La Contabilidad tiene una parte general común a todos sus segmentos y luego segmentos diferenciados.

Mattessich plantea que no deben confundirse hipótesis para situaciones específicas y lo que significan los supuestos contables básicos de validez general, en relación con el problema de que los segmentos contables se desarrollen en forma orgánica para su vinculación entre si en materia de supuestos básicos generales y supuestos básicos particulares.

Mattessich concluye que no resulta posible afirmar que el modelo contable en general es independiente de cualquier tipo de hipótesis de optimización o similares, atento que la referida confusión distorsiona gravemente la esencia de la Contabilidad.

Al definir a la Contabilidad como ciencia factual, cultural y aplicada<sup>28</sup>, se dice que estudia hechos humanos junto a otras ciencias,, y las que se llaman culturales o sea de seres humanos interactuantes.

---

<sup>28</sup> García Casella, Carlos Luis, 2001, "Curso Universitario de Introducción a la Teoría Contable", Parte Primera, Editorial Economizarte, p.36.

Se la ubica como ciencia aplicada por procurar incrementar el conocimiento y bienestar.

Al tener la ciencia un campo de investigación con la característica de una visión general o trasfondo filosófico consta de una ontología de cosas cambiantes, una gnoseología realista, y el ethos de la libre búsqueda de la verdad.

## 8. Bibliografía.

Chapman, William Leslie, 1979, en prólogo, “Contabilidad Gerencial”, E.Herrscher, Ed.Macchi.

García Casella, Carlos Luis, 2000, “Curso Universitario de Introducción a la Teoría Contable”, Parte Primera, Editorial Economizarte.

García Casella, Carlos Luis, 2001, “Curso Universitario de Introducción a la Teoría Contable”, Parte Segunda, Editorial Economizarte.

Mallo Rodríguez, Carlos, 1991, “Contabilidad Analítica: costes, rendimientos y resultados, 4º Edición, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, España.

Mattessich, Richard, 2002, “Contabilidad y Métodos Analíticos” La Ley S.A., traducción de Carlos García Casella y M. del C. Rodríguez de Ramírez.

# **EL BALANCE SOCIAL Y SU RELACIÓN CON LOS SUPUESTOS BÁSICOS DE LA CONTABILIDAD**

Autora:

Mónica Andrea Carballo

## 1. Introducción

El efecto de la globalización acrecienta día a día la velocidad con que circula la información debido a la necesidad de obtener respuestas, datos o información diversa. Hoy las empresas ya no buscan únicamente aumentar su utilidad en términos monetarios, sino también mejorar su performance tanto a nivel social como ambiental dado que son cada vez más conscientes de que los efectos que producen sus actividades sobre el medioambiente permanecen y repercuten en el futuro afectando no solo a la sociedad actual, sino a las generaciones venideras y es cierto también que muchas de ellas buscan, a través de ello, mejorar su imagen pública.

Por tal motivo cada día son más las empresas (entre otros entes) que emiten y publican informes de responsabilidad social, ya sea a través de la memoria, anexos o información complementaria dentro de los Estados Contables o utilizando para tal fin informes especialmente diseñados para transmitir a través de ellos su obligación de crecer de manera sustentable obteniendo rentabilidad en un marco de responsabilidad social, ejemplos de estos informes son las Comunicaciones de Progreso, el Informe de Responsabilidad Social Empresaria y el Balance Social, Memorias de Sostenibilidad, entre otros.

El presente trabajo abordará: las características y contenidos que debe poseer el Balance Social, cuál es su finalidad, la reglamentación nacional vigente y en estudio sobre la temática, se hará referencia también al Proyecto N° 23 de Resolución Técnica de la F.A.C.P.C.E., y al Proyecto de Ley de RSE presentado por la

Senadora Nacional por la Provincia de Buenos Aires María Laura Leguizamón. También se tratará la problemática actual referente a la no obligatoriedad de la emisión de los Informes de Responsabilidad Social en el ámbito local. Y por último se hará referencia al cumplimiento por parte del Balance Social de varios de los Supuestos Básicos de la Contabilidad.

## **2.El Balance Social**

### **2.1.Definición**

Hoy en día se busca generar una conducta responsable por parte de las empresas para que puedan alcanzar sus objetivos económicos sin perjudicar el desarrollo de las futuras generaciones, lo que se denomina desarrollo sustentable o sostenible. Esto se logra a través del máximo aprovechamiento de los recursos naturales y disminuyendo los impactos negativos de sus actividades sobre el medio ambiente, eso en el plano ambiental, en cuanto al plano social la conducta responsable se puede ver reflejada a través de la concreción de fuertes políticas internas referidas al tema como pueden ser programas de capacitación e inserción social, otorgamiento de becas, mejora del clima laboral, entre otras. El Balance Social refleja y fomenta el desarrollo sustentable de las distintas organizaciones.

El Balance social es un documento en el que se resume la repercusión y el impacto de las actividades desarrolladas por la organización tanto en el ámbito social como en el ambiental, es un instrumento que se utiliza para evaluar la gestión social de la organización/empresa en un período determinado, a través de información tanto cuantitativa como cualitativa de las relaciones existentes entre la empresa y sus propietarios, empleados, clientes, proveedores, acreedores, inversores y la comunidad en general, ya que las organizaciones y empresas no son entes que funcionan

apartados de la sociedad, sino que funcionan dentro de ella y se interrelacionan con otros entes, personas y organismos.

Cuadro N° 1 \*

Título: Interrelación entre el ente y su entorno.



\*Fuente:

[http://3.bp.blogspot.com/-Ta3xxztZGAA/TrZQ\\_qM8lkl/AAAAAAAAAeI/6LxrkEcChH0/s400/em presa-y-rsc.jpg](http://3.bp.blogspot.com/-Ta3xxztZGAA/TrZQ_qM8lkl/AAAAAAAAAeI/6LxrkEcChH0/s400/em presa-y-rsc.jpg)

Diversos autores han tratado el tema:

*“La actividad de la empresa (...) constituye un sistema que se caracteriza de manera significativa por interacciones sociales internas y externas y su objetivo social se cumple a través de la relación con personas y con grupos, por lo cual debe ubicar su objetivo económico dentro de determinado contexto integral. La conjunción del objetivo económico y el objetivo social permiten tanto el desarrollo de la empresa como el propio hombre. Es responsabilidad de la empresa procurar mejores condiciones de trabajo, la asistencia médica, el nivel de prestaciones sociales, la formación, el descanso y el espíritu de pertenencia.” \**

*\*(Hernández Santoyo, A. - Pérez León, V. - Alfonso Alemán, J., 2009, p. 63.)*

El Balance Social permite comunicar las actividades y metas que planifica realizar la empresa a nivel social y ambiental para períodos futuros y el nivel de implementación y cumplimiento de políticas internas y de objetivos fijados por la empresa y las acciones desarrolladas en el período bajo análisis. Todo ello teniendo en cuenta restricciones económicas, ambientales y sociales, y mediante su comparación permite ver el grado de avance de la gestión social de la empresa a lo largo de los distintos períodos.

Es por ello que coincidimos con Dell’Elce en que:

*“(...)por medio del ‘Balance Social’ la empresa muestra lo que ella hace por sus profesionales, dependientes, colaboradores y por la comunidad social, dando transparencia a las actividades que buscan mejorar la calidad de vida de quienes la rodean y la integran.” \**

*\*(Dell'Elce, Q. - Garrido, E., 2009, p.130.)*

## **2.2. Antecedentes Legales**

### **2.2.1. Ley Francesa Nº 77-769**

La ley francesa Nº 77-769 del 12 de julio de 1977 exige que todas las empresas que posean más de 300 empleados publiquen anualmente un "balance social", una serie de indicadores sobre los resultados logrados por la empresa en el sector social durante los tres años anteriores. El Balance incluye la información que se expondrá a continuación. En el Decreto Nº 77-1354, del mismo año se especifican las medidas que se utilizarán en el informe. Los representantes del sindicato y el consejo laboral de la empresa lo examinarán y formularán observaciones, luego será distribuido a todos los empleados y a las partes interesadas.

*“Respecto a los informes contables sociales de empresas o microsociales podemos tomar la ley francesa de 1977 que según Cracogna exigirá estos informes:*

- 1) *empleo;*
- 2) *remuneraciones;*
- 3) *higiene y seguridad,*
- 4) *otras condiciones de trabajo;*
- 5) *capacitación;*
- 6) *relaciones laborales; y*
- 7) *condiciones de vida del trabajador y su familia; en tanto esas condiciones dependen de la empresa.\*\**

\*(García Casella, C., 2000, p. 68)

### **2.2.2.Ley Nacional Nº 25.877 – Régimen Laboral (parte pertinente)**

Si bien se trata de una ley laboral en su articulado se plantea, como se verá a continuación, la obligatoriedad para ciertas empresas de presentar un “Balance Social”, distinto al que tiene por objeto el presente trabajo el cual es más abarcativo.

En su artículo nº 25 la ley enuncia que las empresas con más de 300 trabajadores deben presentar de manera obligatoria un “Balance Social” por cada convenio colectivo vigente en la empresa, esta propuesta sería limitada ya que no contempla temas significativos como la relación empresa-sociedad y empresa-medioambiente, centrándose solamente en la relación empresa-empleados, y por ello no debería utilizarse el término Balance Social, el cual es mucho mas vasto, para este tipo de informe. Por lo que cabe aclarar que a lo largo del trabajo cuando se hace referencia al Balance Social es este último y no al de la norma antes citada.

Tal motivo hace que sea necesaria la preparación de un Balance Social que integre estas tres dimensiones siguiendo por ejemplo la Guía del GRI (Global Reporting Initiative), en este caso dada la

utilidad informativa del mismo es deseable que las empresas no alcanzadas por la normativa lo emitan de forma voluntaria para difundir sus políticas sociales y las medidas adoptadas por el ente.

La información que debe incluir el “Balance Social” se encuentra en su artículo nº 26, y podría ser ampliada de acuerdo a la normativa que rija la actividad de que se trate, y se describe a continuación:

- a) Balance general anual, cuenta de ganancias y pérdidas, notas complementarias, cuadros anexos y memoria del ejercicio.
- b) Estado y evolución económica y financiera de la empresa y del mercado en que actúa.
- c) Incidencia del costo laboral.
- d) Evolución de la masa salarial promedio. Su distribución según niveles y categorías.
- e) Evolución de la dotación del personal y distribución del tiempo de trabajo.
- f) Rotación del personal por edad y sexo.
- g) Capacitación.
- h) Personal efectivizado.
- i) Régimen de pasantías y prácticas rentadas.
- j) Estadísticas sobre accidentes de trabajo y enfermedades inculpables.
- k) Tercerizaciones y subcontrataciones efectuadas.

l) Programas de innovación tecnológica y organizacional que impacten sobre la plantilla de personal o puedan involucrar modificación de condiciones de trabajo.

### **2.2.3.Ley de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires N° 2.594\***

Como en su texto lo indica su principal objetivo es “la promoción de comportamientos social y ambientalmente responsables y sustentables por parte de las organizaciones aquí comprendidas, fijándose para ello el marco jurídico del Balance de Responsabilidad Social y Ambiental (BRSA).”

También distingue entre empresas obligadas a presentarlo y las que pueden realizarlo de forma voluntaria, obteniendo beneficios promocionales los cuales no alcanzarán a las empresas que obligatoriamente deban presentarlo.

Será obligatoria la presentación del BRSA para las empresas con domicilio legal en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que cuenten con una dotación de más de trescientos (300) trabajadores y asimismo tengan una facturación que supere, en el último año, los valores indicados para medianas empresas en la Resolución SEPyme N° 147/06, concordantes y complementarias.

*“Serán consideradas Micro, Pequeñas y Medianas Empresas aquellas que registren hasta el siguiente nivel máximo de las ventas totales anuales, excluido el Impuesto al Valor Agregado y el impuesto interno*

*que pudiera corresponder, expresado en Pesos (\$), detallados en el cuadro que se detalla a continuación.*

*Se entenderá por valor de las ventas totales anuales, el valor que surja del promedio de los últimos TRES (3) años a partir del último balance inclusive o información contable equivalente adecuadamente documentada.*

*En los casos de empresas cuya antigüedad sea menor que la requerida para el cálculo establecido en el párrafo anterior, se considerará el promedio proporcional de ventas anuales verificado desde su puesta en marcha.” \**

*\*(Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa y Desarrollo Regional, 2006, Artículo 2º)*

## Cuadro N° 2

### Título: Distinción entre Micro, Pequeña y Mediana Empresa

<i>Sector Tamaño</i>	<i>Agropecuaria</i>	<i>Industria y Minería</i>	<i>Comercio</i>	<i>Servicios</i>	<i>Construcción</i>
<i>Microempresa</i>	456.000	1.250.000	1.850.000	467.500	480.000
<i>Pequeña Empresa</i>	3.040.000	7.500.000	11.100.000	3.366.000	3.000.000
<i>Mediana Empresa</i>	18.240.000	60.000.000	88.800.000	22.440.000	24.000.000

\*Fuente: Disposición 147/2006 - Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa y Desarrollo Regional. Artículo 2°.

*“Cuando una empresa registre ventas en más de uno de esos sectores de actividad, se tendrá en cuenta el sector cuyas ventas hayan sido las mayores durante el último año. No serán consideradas micro, pequeñas y medianas empresas las que, reuniendo los requisitos consignados en el cuadro precedente, se encuentren controladas por o vinculadas a empresas o grupos económicos que no reúnan tales requisitos, conforme a lo establecido por el artículo 33*

*de la Ley 19.550 y sus modificatorias. En tales casos, se considerará el valor promedio de las ventas anuales de los tres (3) años a partir del último balance consolidado por el grupo, en los términos del artículo 62 de la citada ley. En caso de control indirecto, se tomará el balance consolidado de la sociedad controlante del grupo.*

*Cuando la titular está vinculada a otra/s empresa/s, se analizará, en forma separada e independiente, el cumplimiento, por cada una de ellas, de los requisitos exigidos por el presente régimen. En caso de que, al menos una (1) de las empresas vinculadas no cumpla los requisitos establecidos, la titular pierde la condición de Micro, Pequeña o Mediana Empresa.”*

*\*(Banco Central de la República Argentina, 2007, Comunicación A 4628)*

Para los demás casos será voluntaria su presentación y de esta forma podrán obtener beneficios promocionales relacionados con acceso a créditos y programas especiales, incentivos para la innovación tecnológica y otros que establezca la autoridad de aplicación. Los Balances Sociales serán públicos y de libre acceso por parte de la población, y se encontrarán en la página web del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires.

El contenido del Balance Social según la misma norma será fijado por el Ministerio de Producción (autoridad de aplicación) e incluirán indicadores adecuados para evaluar: condiciones de equidad entre géneros, aspectos sociales como las relaciones entre las empresas y sus empleados, clientes, proveedores y la comunidad

en general y aspectos ambientales sobre la reducción de la contaminación y el uso sustentable de los recursos naturales.

El problema radica en que a pesar de que la ley se sancionó en 2007 al día de hoy no se encuentra reglamentada y por tal motivo no ha llegado a implementarse. Es por ello que las empresas que emiten un Balance Social (o algún informe similar con distinta denominación) lo hacen de forma voluntaria y sin seguir un modelo en común, lo cual hace que la comparación entre los informes de distintos entes se dificulte y hasta se torne imposible en ciertos casos dado que la información contenida o su forma de presentación es heterogénea.

Es por ello que sería vital que se reglamente esta ley y que también se haga a nivel nacional ya que no solo favorecería al medio ambiente y la sociedad toda sino que promovería la cultura de la responsabilidad social entre las empresas que no se encuentren alcanzadas de forma obligatoria al obtener beneficios promocionales.

#### **2.2.4. Proyecto de ley de Balance Social para Empresas y Sociedades del Estado (en estado parlamentario)**

Este proyecto es impulsado por la Senadora Nacional por la Provincia de Buenos Aires María Laura Leguizamón y es el resultado de un trabajo realizado por las profesoras Susy Inés Bello Knoll, Isabel Blanco y Alessandra Minnicelli dirigido por Carlos Luís García Casella, director del Centro de Modelos Contables, FCE-UBA.

El objetivo que se persigue es hacer obligatoria la presentación, publicidad y transparencia del Balance Social para Empresas y Sociedades del Estado. El mismo debería permitir medir los impactos de la actividad de las organizaciones a través de indicadores de gestión.

Ya que las acciones del Estado no sólo repercuten en el plano económico sino también en cuestiones políticas, sociales y ambientales entre otras, la información social nacida de este tipo de empresas debe ser de público conocimiento y dado el carácter de la misma no puede ser optativa ya que no sería pasible de control.

Respecto del contenido del Balance Social Leguizamón dice:

*“el Balance Social tiene lineamientos, por eso nosotros hemos planteado en la ley un Consejo a cargo de SIGEN, que es quien va a determinar las directrices y los parámetros de medición del contenido del balance social.” \**

\*(SIGEN, 2012, p. 24)

El proyecto busca generar un círculo virtuoso, en el cual las empresas se vuelvan reconocidas y aumenten su rentabilidad a través del cuidado de su entorno (empleados, clientes, proveedores y la comunidad en general). Busca así mejorar la actividad empresarial integrando la actividad económica con la Responsabilidad Social.

### **2.3.Composición del Balance Social según el Proyecto Nº 23 de Resolución Técnica de la F.A.C.P.C.E.**

El Balance Social incluye:

- a) La Memoria de Sostenibilidad, y

## b) El Estado de Valor Agregado (EVA)

Para la elaboración de la Memoria de Sostenibilidad deberán tenerse en cuenta las pautas y principios contenidos en la Guía para la confección de Memorias de Sostenibilidad versión 3.0 (2.000 – 2.006) elaborada por el Global Reporting Initiative (GRI)<sup>29</sup>, y para la elaboración del Estado de Valor Agregado (EVA) se tomarán las pautas contenidas en el capítulo IV del proyecto de Resolución Técnica mencionado.

La presentación del Balance Social se realizará junto con los Estados Contables o, en su defecto, haciendo referencia a los mismos; siendo recomendable separar la actividad de cada jurisdicción en caso de efectuar la actividad o poseer inversión social en más de una jurisdicción. Se considera más lógico que la fecha de referencia utilizada para el Balance Social sea coincidente con la de finalización del ejercicio económico del ente emisor.

### a) Memorias de Sostenibilidad

La Guía del proyecto para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad se compone de:

- Principios y orientaciones para la elaboración de memorias. Los Principios de materialidad, la participación de los grupos de interés, el contexto de sostenibilidad y la exhaustividad determinan sobre que asuntos se va a informar. Además se incluyen los Principios de

---

<sup>29</sup> El GRI es una iniciativa internacional, promovida por un conjunto diverso de partes interesadas, su misión consiste en desarrollar y diseminar a nivel global las guías necesarias para aquellas organizaciones que, de manera voluntaria, quieren emitir informes sobre la sostenibilidad de sus actividades, productos y servicios en tres dimensiones: la económica, la social y la ambiental.

equilibrio, comparabilidad, precisión, periodicidad, fiabilidad y claridad y las comprobaciones utilizadas para que la información alcance la calidad deseada. Éstos describen que resultados debe conseguir la memoria y proporcionan una orientación para la toma de decisiones clave durante el proceso de elaboración, como que temas e indicadores se incluirán y como se informará sobre ellos.

- Contenidos básicos (que incluyen los Indicadores de desempeño). Se dividen en 3 tipos:

*Perfil:* información que define el contexto general y permite comprender el desempeño de la organización, entre otros a través de su estrategia, su perfil y sus prácticas de gobierno corporativo.

*Enfoque de la dirección:* información sobre el estilo de gestión a través del cual una organización aborda aspectos específicos y describe el contexto que permite comprender su comportamiento en un área concreta.

*Indicadores de desempeño:* indicadores que permiten disponer de información comparable respecto al desempeño económico, ambiental y social de la organización.

*“Algunos países están desarrollando indicadores de sostenibilidad ambiental, mientras que más recientemente, otros trabajan desde el enfoque de desarrollo sostenible, esto es incorporando (pero no necesariamente vinculando) las dimensiones económica, social, ambiental e institucional del desarrollo.” \**

\*(Scavone, G. M., 2003)

*“La dimensión ambiental de la sostenibilidad se refiere a los impactos de una organización en los sistemas naturales vivos e inertes(...). Los indicadores ambientales cubren el desempeño en relación con los flujos de entrada (materiales, energía, agua) y de salida (emisiones, vertidos, residuos). Además, incluyen el desempeño en relación con la biodiversidad, cumplimiento legal ambiental y otros datos relevantes tales como los gastos de naturaleza ambiental o los impactos de productos y servicios.” \**

*\*(Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, 2011, p.43)*

Hay dos aspectos a tener en cuenta con respecto a la recopilación de datos:

1. La evaluación de viabilidad: La organización puede no revelar cierta información por razones legítimas (como la disponibilidad de datos, el costo de su recopilación y la confidencialidad, entre otras), pero en caso de que la misma fuera material se debe indicar y explicar los motivos en el informe.
2. La agregación o desagregación de datos: la organización debe considerar la relación entre esfuerzo y calidad que proporcione la información desagregada priorizando la facilidad de comprensión pero evitando al mismo tiempo que la misma pierda significado, lo cual se logra a través de la disgregación de la información a un nivel adecuado utilizando para ello los principios y orientaciones de los indicadores sobre los que se

informa.

## **b) El Estado de Valor Agregado**

El valor agregado es el valor que crea la organización, y los grupos sociales vinculados a ella. Se calcula al restarle los insumos adquiridos a terceros (devengados en el ejercicio) al valor de las ventas.

Mediante el Estado de Valor Agregado (EVA) se expone la retribución a todos los grupos intervinientes en el proceso productivo.

El EVA es un estado económico financiero que muestra como se genera y distribuye el valor económico dentro de una entidad y por lo tanto facilita la evaluación de las distintas actividades llevadas a cabo por la misma dentro de la sociedad. Incluso puede ser más fructífero si se lo prepara por segmentos como el tipo de actividad, tipo de productos, área geográfica, entre otros.

### Cuadro N° 3

Título: Grupos Sociales y sus respectivas retribuciones

<b>Grupos Sociales</b>	<b>Retribución</b>
Trabajadores	Sueldos y jornales
Acreedores	Pagos de intereses
Socios	Dividendos en efectivo
Autofinanciación	Amortizaciones y utilidades retenidas
Estado	Impuestos, tasas y contribuciones

Fuente: Elaboración propia.

Al respecto de la generación del Valor Agregado hay dos posturas: la que considera que se genera en el momento de la producción de los bienes y servicios y la que considera que se genera al producirse la venta de ese producto o servicio. Ambas posturas se verán en el caso práctico.

Se compone de dos partes:

**Primera parte** → debe presentar detalladamente el valor agregado que generó la entidad en el período.

Se encuentra formado principalmente por:

#### 1. Ingresos

Provenientes de venta de mercaderías, productos y servicios (sin incluir el IVA), ingresos relativos a la construcción de activos para su propio uso, otros ingresos y previsión para desvalorización de créditos, constitución y reversión: incluye los valores relativos a la constitución y reversión de la previsión.

## *2. Insumos adquiridos a terceros*

Integrado por insumos, materias primas contenidas en el costo de los productos vendidos, servicios y bienes de cambio adquiridos a terceros, materiales, energía, servicios de terceros y otros: incluye erogaciones originadas en la utilización de esos bienes, y servicios adquiridos a terceros. (tampoco incluye IVA).

## *3. Pérdida y recuperación de valores de activos*

Incluye importes relativos a ajustes por valuación de los bienes de cambio, bienes de uso, inversiones, etc. También deben ser incluidos los valores reconocidos en el resultado del período, tanto por la constitución como por la reversión de las provisiones para pérdidas por desvalorización de activos.

## *4. Depreciaciones y amortizaciones*

Corresponde a los importes registrados en esos rubros durante el período.

## *5. Valor agregado recibido en transferencia*

Formado por el resultado por participación en el resultado subsidiarias (si el mismo es negativo opera como reducción o valor negativo), ingresos financieros y otros ingresos.

**Segunda parte** → debe exponer en forma detallada como el valor agregado generado por la entidad, fue distribuido.

Se encuentra compuesta principalmente por:

*1. Remuneraciones al personal*

Formado tanto por remuneraciones directas (salarios, sueldo anual complementario, honorarios de administración, vacaciones, comisiones, horas extras, participación en resultados, etc.) y beneficios: (valores de asistencia médica, alimentación, transporte, planes de beneficios jubilatorios, etc.)

*2. Remuneraciones al personal directivo y ejecutivo*

Incluye los honorarios pagados a los directores/propietarios por su función técnica /administrativa y los correspondientes a su función puramente de Director/ Administrador/Gerente.

*3. Al estado (Impuestos, tasas y contribuciones)*

Comprende, entre otros, los importes de los impuestos a las ganancias, contribuciones sociales, seguros por riesgo de trabajo, que estén a cargo del empleador. Se pueden discriminar en: Nacionales, Provinciales y Municipales.

*4. Retribución al capital de terceros*

Se encuentra formado por: intereses y otros resultados originados por préstamos de cualquier tipo y pasivos similares (inclusive las variaciones cambiarias pasivas) que hayan sido activados en el período, rentas (por ejemplo los alquileres) a terceros, y otras como royalties, franquicias y derechos de autor.

*5. Retribución a los propietarios*

Conformado por: Dividendos y ganancias retenidas (ya sean: reservadas, capitalizadas o cuya asignación se posterga para ejercicios futuros) por el período bajo análisis.

*6. Otras*

### **3.El Balance Social y su relación con los Supuestos Básicos de la Contabilidad**

#### **3.1.Los Supuestos Básicos según Mattessich de 1964**

Según Mattessich *“Un supuesto básico puede referirse tanto a una noción 'primitiva', como a un axioma propiamente dicho o a una definición condicional (cuyas condiciones sean de naturaleza axiomática).” \**

*\*(Mattessich, R., 2002, p. 29)*

Se observa que vincula 'Supuesto básico' con 'noción primitiva', 'axioma' y 'definición condicional', tomando el pensamiento de García Casella ello es inaceptable. \*

*\*(Basado en: García Casella, C., 2012, p. 9)*

Y el mismo Mattessich se contradice al denominar 'términos primitivos' a los antes considerados por él supuestos: 1.Valores monetarios, 2.Intervalos de tiempo (instantes), 6.Objetos económicos y 8. Agentes económicos. \*

*\*(Basado en: Mattessich, R., 2002, p. 418)*

*“Debemos considerar a estos dieciocho supuestos básicos como condiciones necesarias y -esperamos-, suficientes para la elaboración de un modelo contable-si bien debe dejarse algún margen para futuras mejoras*

*así como también para la inclusión de sistemas contables más o menos imperfectos del pasado-.”\**

\*(Mattessich, R., 2002, p.29)

Si se hiciera una interpretación estricta de esta frase muchos de los nuevos informes contables (Balance Social, CoP's y Reportes de sostenibilidad, entre otros) no podrían ser considerados como tales al tener que cumplir necesariamente con los dieciocho supuestos, sin embargo esta situación se subsana al aclarar que debe dejarse un margen para mejoras futuras, como en este caso.

Este autor toma un conjunto de dieciocho supuestos. A continuación se exponen los supuestos que se ven reflejados en el Balance Social:\*

\*(Mattessich, R., 2002, p. 30-44)

***“2.Intervalos de tiempo: Existe un conjunto de intervalos de tiempo aditivos elementales.”***

El Balance Social representa información económica, social y ambiental de un determinado período de tiempo.

***“3.Estructura: Existe un conjunto estructurado de clases (una jerarquía de clases de equivalencia) que refleja las categorías significativas de un ente.”***

*a) este conjunto estructurado de clases (o un conjunto isomórfico al mismo) se denomina plan de cuentas.*

*b) la agrupación inestructuradas de todas las clases de equivalencia incluidas en el plan de cuentas se denomina conjunto de cuentas y sus elementos componentes son las cuentas.”*

En este caso en el Balance Social se observa una estructura especial en cuanto al contenido y exposición del informe, el cual contiene la Memoria de Sostenibilidad, la cual a su vez se encuentra compuesta por indicadores de desempeño, y el Estado de Valor Agregado.

**“5.Agregación:** *Cada saldo asigna un valor (monetario) -es decir, la suma aritmética de todos los valores (positivos y negativos) agregados durante un período en una cuenta- y el período mencionado previamente que comienza al iniciarse el período contable.”*

En el Estado de Valor Agregado del Balance Social se encuentran este tipo de valoraciones monetarias y también aplica para la agregación de valores no monetarios para el caso de datos cuantitativos como pueden ser la cantidad de emisiones de dióxido de carbono a la atmósfera y la cantidad de agua consumida, entre otros.

**“8.Agentes Económicos:** *Existe un conjunto de agentes económicos que establecen objetivos específicos para un sistema contable, que manejan recursos y que hacen planes y toman decisiones con respecto a acciones económicas.*

*a) los agentes económicos (abreviando: agentes) son personas ocupadas en las actividades (acciones) económicas de producción, propiedad, administración, almacenamiento, transferencia, concesión, préstamo y consumo de objetos económicos.*

*b) los agentes pueden ser clasificados (en diferentes grupos, tales como propietarios, administradores, empleados, clientes, proveedores, etc.).”*

Como se observa los emisores del Balance Social son agentes económicos, pero también los hay no económicos si se consideran organizaciones sin fines de lucro e integrantes de las mismas, y hasta usuarios de la información, como la comunidad en sí, que no sólo persiguen fines económicos, sino también, sociales y ambientales.

**“9.Entidades:** *Existe un conjunto de entidades que establece el marco estructural de las acciones económicas.*

*a) una entidad es una institución social que puede ser propietaria de y adeudar objetos económicos y que puede (aunque no necesariamente) ser propiedad de uno o más agentes o de otras entidades.”*

El Balance Social refleja la forma en la que impacta la entidad, o pretende impactar en el futuro, sobre las tendencias, avances y condiciones económicas, ambientales y sociales.

**“10.Transacciones Económicas:** *Existe un conjunto de fenómenos empíricos llamados transacciones económicas. Cada una de estas transacciones, a*

*través de hipótesis empíricas, asigna un valor a un par ordenado de transactores (categorías) y a un momento en el tiempo.*

*a) las transacciones económicas son relaciones surgidas de las acciones de producción tenencia, transferencia, préstamo y consumo de objetos económicos.*

*b) las transacciones económicas tienen lugar dentro de una entidad (subentidad, supraentidad, etc.) y afectan a un agregado de objetos económicos en alguna de todas las siguientes tres formas:*

*7. Cambia el valor (o cantidad) del agregado.*

*8. Cambia el valor (o cantidad) de los elementos componentes del agregado.*

*9. El agregado presta servicios (y/o des-servicios) a sus propietarios o a otros agentes económicos.”*

Las transacciones económicas en el Balance Social (F.A.C.P.C.E.) se ven reflejadas en el Estado de Valor Agregado, pero en este supuesto se dejan de lado otros hechos y sucesos que no son de naturaleza económica y que deben ser tenidos en cuenta al preparar un Balance Social.

**“14.Ingreso de datos:** *Existe un conjunto de hipótesis necesarias para determinar la forma en que se ingresarán los datos y el nivel de agregación con el que se efectuará la registración de las transacciones contables.”*

El nivel de agregación en las registraciones contables servirá para preparar el Estado de Valor Agregado y también será necesario

tener un adecuado ingreso de datos y nivel de agregación para elaborar los indicadores de desempeño.

***“16.Extensividad: Existe un conjunto de hipótesis que especifican las condiciones empíricas bajo las cuales dos o más sistemas contables pueden ser consolidados y extendidos para conformar un sistema más abarcador.”***

En el caso del Balance Social si se trata de empresas que poseen subsidiarias o sucursales puede prepararse de forma extensiva y reflejar la información de todo el grupo.

***“17.Relevancia: Existe un conjunto de hipótesis (criterios) que determinan si y cuándo, una transacción económica, o hecho relacionado con la misma, debe ser reflejado por una transacción contable.”***

Como su nombre lo indica para ser expuesta la información debe ser relevante y satisfacer las necesidades de los grupos de interés de la misma. En este caso se limita a transacciones económicas y en el caso de preparar un Balance Social se debería referir simplemente a una transacción o hecho que deba ser reflejado en este tipo de informes.

### **3.2.La actualización de los Supuestos Básicos de Mattessich \***

\*(Basado en: Cañibano, 1975, p. 53-56)

Con el paso de los años Mattessich reformula su pensamiento efectuando una separación entre los “términos primitivos” y los “supuestos básicos” y a su vez se divide a estos últimos en:

- Generales
- Específicos

Menciona ocho términos primitivos:

- a- Número
- b- Valor
- c- Unidad Monetaria
- d- Intervalos de Tiempo (fecha)
- e- Objetos económicos
- f- Sujetos económicos
- g- Conjunto
- h- Relaciones

Se observa una importante tendencia hacia el economicismo (en los términos c, e y f). Lo correcto sería hablar de unidades, objetos y sujetos respectivamente, para no restringir el campo de la contabilidad a la dimensión económica.

A continuación se analizan los supuestos:

## - SUPUESTOS GENERALES

*“1. Existe un supuesto numérico para expresar o medir preferencias (valores) en forma de cantidades monetarias o no monetarias.”*

Al considerar los valores no monetarios, elimina la restricción impuesta por Mattessich (1964) al hablar de 'valores monetarios'.

*“2. Existe un sistema numérico para ordenar, adicionar y medir intervalos de tiempo.”*

Se condice con los comentarios realizados al analizar el supuesto número 2 “Intervalos de Tiempo” planteado por Mattessich.

*“3. Existe un conjunto de objetos económicos (activos y pasivos) cuyas características (valor, cantidad, numero, etc.) son susceptibles de cambio.”*

Como ya se ha aclarado al analizar el supuesto número 10 “Transacciones Económicas” planteado por Mattessich se restringe el campo de la contabilidad a la dimensión económica, cuando en verdad deben analizarse todos los objetos de la disciplina tanto económicos, sociales como ambientales en el caso del Balance Social.

*“4. Existe un conjunto de sujetos económicos (personas físicas, jurídicas y grupos) que poseen, deben o controlan objetos económicos y tienen derecho a expresar su preferencias acerca de ellos.”*

Cae en una concepción economicista de la contabilidad, dejando al margen los sujetos y objetos no económicos.

*“5. Existe al menos una unidad o entidad económica (compuesta por sujetos y objetos económicos) cuya riqueza y cambios en la misma van a ser descritos.”*

Nuevamente vuelve a caer en el economicismo al hablar de entidad económica y no de entidades en general.

*“6. Existe un conjunto de relaciones denominado <<estructura de la unidad>> (esta estructura es representada por un sistema jerarquizado de clases llamadas cuentas).”*

Este supuesto también se ve reflejado en el Balance Social al requerir un plan de cuentas específico que disgregue la información, de forma que brinde el adecuado grado de detalle requerido para la preparación y presentación del informe.

## - INTRODUCCIÓN A LOS SUPUESTOS ESPECÍFICOS

*“10. Existen unos objetivos específicos o necesidades de información dadas, las cuales deben ser cubiertas por un concreto sistema contable. La elección de reglas contables (hipótesis específicas) (...) depende del propósito o necesidad señalada.”*

Este supuesto da lugar a otro tipo de informes, no necesariamente patrimoniales, como es el caso del Balance Social y los Reportes de Sustentabilidad, entre otros.

## – SUPUESTOS ESPECÍFICOS

*“14. Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan el sistema de clasificación de las cuentas.”*

Las reglas dependerán de cada tipo de informe, en general y de cada entidad, en particular.

*“15. Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan los datos de entrada y el grado de agregación de estos datos.”*

Al igual que el supuesto 14 dependerá del tipo de informe y de cada entidad.

*“16. Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan la duración esperada de la unidad económica y la duración de los periodos contables.”*

Generalmente el Balance Social abarca períodos anuales. No debería hablar de unidad económica sino de entidad y su duración esperada dependerá de la capacidad de mantener su condición de empresa en marcha, su estatuto o contrato social, entre otros factores.

*“19. Existe un conjunto de reglas alternativas que expresan las condiciones bajo las cuales dos o más entidades deben ser consolidadas.”*

El Estado de Valor Agregado se consolida basándose en los Estados Contables Consolidados.

#### **4. Conclusiones**

A lo largo del presente trabajo se destacó la creciente necesidad de información no sólo patrimonial, sino también de carácter cuantitativo (no monetario) y cualitativo, por parte de los stakeholders y al mismo tiempo estimular el comportamiento responsable por parte de las organizaciones concientizándolas sobre los efectos negativos que producen al medioambiente sus actividades y la necesidad de disminuir los mismos. El Balance Social surge para cubrir esa necesidad de información.

Al analizar la legislación argentina existente al respecto se observa la necesidad de homogeneizar el contenido del Balance Social y hacer efectiva la obligatoriedad de su presentación, para facilitar la comparación y aumentar la confiabilidad en este tipo de informes contables. Al respecto se observan los esfuerzos realizados para concretar este objetivo a través del Proyecto de Ley de RSE presentado por la Senadora Nacional por la Provincia de Buenos Aires María Laura Leguizamón y la iniciativa tomada por la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas a través del Proyecto N° 23 de Resolución Técnica que actualmente, luego de haberse sometido al proceso de evaluación, se encuentra en espera de ser tratado por la Junta de Gobierno de la Federación, al finalizar el proceso de análisis por parte de la subcomisión pertinente de las observaciones recibidas (en la etapa de evaluación).

También se ha dejado establecida la relación entre el Balance Social y los Supuestos Básicos de la Contabilidad, y la evolución que han experimentado los mismos en el pensamiento de Mattessich hasta llegar a la distinción entre supuestos generales y particulares.

## Bibliografía

-BANCO CENTRAL DE LA REPÚBLICA ARGENTINA (2007) Comunicación A 4628. Disponible en: <http://www.bcra.gov.ar/pdfs/comytexord/A4628.pdf> Fecha de consulta: 27/10/2012

-CAÑIBANO, L. (1975) **Teoría Actual de la Contabilidad – Técnicas analíticas y problemas metodológicos**. Madrid, España. Ediciones ICE Marques del Duero 8 ISBN 84-7083-086-5

-CHAMBERS, R. (1995) **An accounting thesaurus, 500 Years of Accounting**, Trowbridge, Wiltshire, Inglaterra, Editorial: Pergamon. ISBN:0-08-042573-9.

TRADUCCIONES basadas en: García Casella, C.L (2001) **Elementos para una Teoría General de la Contabilidad**, Buenos Aires, Editorial: La Ley. p. 25-26. ISBN: 950-527-480-7.

-DELL'ELCE, Q. y GARRIDO, E. (2009) "Hacia la necesaria instrumentación de un modelo de 'Balance Social'" en Documentos de Trabajo de Contabilidad Patrimonial y Ambiental v.1 n.1 Contabilidad ambiental de gestión y financiera. Informe final: segunda parte. Proyecto UBACyT E-025. UBA-FCE.

-FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS – F.A.C.P.C.E. (2008) **Resolución Técnica nº 16**.

-FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS – F.A.C.P.C.E. (2011) **Proyecto nº 23 de Resolución Técnica**.

-FRONTI, L. y CARBALLO, M. (2011) “Análisis de una propuesta de Balance Social”, *XXXIII Simposio Nacional de Profesores de Práctica Profesional*, Facultad de Ciencias Económicas - Universidad Nacional de La Plata, 15 y 16 de septiembre. p. 257-270 Disponible en: [http://www.econ.uba.ar/www/institutos/contable/ceconta/Foro\\_practica\\_profesional/Principal/Sim\\_laplata/Simposio\\_Area1\\_Actualizacion\\_de\\_contenidos\\_program%C3%A1ticos.pdf](http://www.econ.uba.ar/www/institutos/contable/ceconta/Foro_practica_profesional/Principal/Sim_laplata/Simposio_Area1_Actualizacion_de_contenidos_program%C3%A1ticos.pdf) Fecha de consulta: 21/08/2012

-FRONTI, L. y GARCÍA CASELLA, C. (2010) “El Contador Público ante la legislación argentina de responsabilidad social y ambiental empresaria”, *XXXII Simposio Nacional de Profesores de Práctica Profesional*, Facultad de Humanidades, Ciencias Sociales y de la Salud – Universidad Nacional de Santiago del Estero, 23 y 24 de septiembre. Disponible en: <http://www.fceco.uner.edu.ar/archivos/LA%20ETICA%20EN%20LA%20PRACTICA%20PROFESIONAL.pdf> Fecha de consulta: 07/09/2012

-GARCÍA CASELLA, C. (2000) **Curso Universitario de Introducción a la Teoría Contable (Primera Parte)**, Buenos Aires, Argentina. Editorial: Economizarte. ISBN 987-9372-27-1.

-GARCÍA CASELLA, C. (2001-a-) **Curso Universitario de Introducción a la Teoría Contable (Segunda Parte)**, Buenos Aires, Argentina. Editorial: Economizarte. ISBN 987-9372-51-4.

-GARCÍA CASELLA, C. (2001-b-) **Elementos para una Teoría General de la Contabilidad**, Buenos Aires, Editorial: La Ley. ISBN: 950-527-480-7.

-GARCÍA CASELLA, C. (2008) “La nueva Ley de Balance de Responsabilidad Social y Ambiental (BRSA)”, *Foro Virtual de Contabilidad Social y Ambiental 2008 ISSN 1851-8281*. Disponible en:

[http://www.econ.uba.ar/www/institutos/secretaradeinv/ForoContabilidadAmbiental/resumenes/Casella\\_La\\_nueva\\_ley\\_de\\_balance\\_de\\_responsabilidad.pdf](http://www.econ.uba.ar/www/institutos/secretaradeinv/ForoContabilidadAmbiental/resumenes/Casella_La_nueva_ley_de_balance_de_responsabilidad.pdf) Fecha de consulta: 10/09/2012

-GARCÍA CASELLA, C. (2012) “Análisis de los Supuestos Básicos de Mattessich” Inédito, a publicar en 2013. Archivado en la Sección de Investigaciones Contables, Facultad de Ciencias Económicas, UBA. Buenos Aires, Argentina.

-HERNÁNDEZ SANTOYO, A. - PÉREZ LEÓN, V. - ALFONSO ALEMÁN, J.( 2009) “La gestión y el Balance Social en la Empresa Cooperativa Cubana. Caso de Estudio: CPA 14 de Junio”, *Revista Contabilidad y Auditoría*, Año 15 n° 29, Junio. p. 61-78.

-HONORABLE CONGRESO DE LA NACION ARGENTINA (2004) Ley N° 25.877 – Régimen Laboral. B.O. 19/03/2004. Disponible en:

<http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/90000-94999/93595/norma.htm> Fecha de consulta: 27/10/2012

-INSTITUTO ETHOS (2003) **Guía para la Elaboración del Balance Social.** Disponible en: [http://www.ethos.org.br/ Uniethos/Documents/Guia%20Elaboracion%202003%20ESP.pdf](http://www.ethos.org.br/Uniethos/Documents/Guia%20Elaboracion%202003%20ESP.pdf) Fecha de consulta: 31/10/2012

-LEGISLATURA DE LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES (2007) Ley N° 2594 – Fija el marco jurídico del Balance de Responsabilidad Social y Ambiental – BRSA. B.O. de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires N° 2859. Disponible en: [http://www.buenosaires.gov.ar/areas/leg\\_tecnica/sin/normapop09.php?id=113295&qu=c&ft=0&cp=&rl=1&rf=&im=&ui=0&printi=&pelikan=1&sezion=1094340&primera=0&mot\\_toda=&mot\\_frase=&mot\\_alguna](http://www.buenosaires.gov.ar/areas/leg_tecnica/sin/normapop09.php?id=113295&qu=c&ft=0&cp=&rl=1&rf=&im=&ui=0&printi=&pelikan=1&sezion=1094340&primera=0&mot_toda=&mot_frase=&mot_alguna) Fecha de consulta: 28/10/2012

-MATTESSICH, R. (2002) **Contabilidad y Métodos Analíticos – Medición y Proyección del Ingreso y la Riqueza de la Microeconomía y en la Macroeconomía**, Buenos Aires, Argentina. Editorial: La Ley.

-SCAVONE, G. M. (2003) “Los Indicadores como Técnica de Generación de Información Medioambiental” en [http://www.consejo.org.ar/coltec/scavone\\_0201.htm](http://www.consejo.org.ar/coltec/scavone_0201.htm). Consulta: 05-11-2012

-SECRETARÍA DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA Y DESARROLLO REGIONAL (2006) Disposición n° 147 - Definición a los efectos de caracterizar la condición de Micro, Pequeña y Mediana Empresa. Disponible en: <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/120000-124999/121328/norma.htm> Fecha de consulta: 28/10/2012

-SIGEN (2012) “Balance Social para Empresas y Sociedades del Estado”, *Revista SIGEN*, Año 3 n° 5, Octubre. p.22-25



**REVISIÓN DE LOS SUPUESTOS DE ENTIDAD Y  
VALOR MONETARIO PROPUESTOS POR  
RICHARD MATTESSICH EN EL UNIVERSO DEL  
DISCURSO CONTABLE ACTUAL**

Autor:

Mg Walter René Chiquiar

## ¿La contabilidad amplía su horizonte?

Para dar respuesta al interrogante, observamos como en al menos los últimos 30 años el discurso contable tiene un mayor alcance, y creemos que este fenómeno puede ser enmarcado en el estado de Crisis por el que atraviesa la contabilidad conforme lo señala Mattessich<sup>30</sup>.

Luego, notamos que el conocimiento de los out puts generados por la disciplina contable no es privativo de los Contadores Públicos (o su equivalente), sino de todos aquellos que deseen conocer el desenvolvimiento de ciertos aspectos de una unidad de observación o agente social. Es evidente que el problema que se desprende de esta afirmación es, cuál es el objeto de estudio sobre los que trata la contabilidad. Kester, avizorando esta particularidad aunque con un sesgo acotado a cuestiones mercantilistas, lo expresaba claramente cuando señalaba que *“para poder desenvolver con éxito sus propios asuntos mercantiles, todo individuo, esté o no dedicado activamente a los negocios deberá tener un conocimiento básico de la ciencia<sup>31</sup> de que estamos tratando”<sup>32</sup>*.

---

<sup>30</sup> Mattessich, R. *Critique of Accounting – Examination of the foundations and normative structure of an applied discipline*, Quorum Books, 1995, págs. 3 y sgs.

<sup>31</sup> Coincidimos en considerar a la contabilidad como ciencia, aunque con diferente concepción.

<sup>32</sup> KESTER, ROY: *Contabilidad - Teoría y Práctica*, Décima Edición, Editorial Labor, Barcelona, 1980. (Traducido de la 3ª edición norteamericana de 1972 por Angel Andany Sanz. 1ª edición de 1938).

La afirmación nos parece acertada, pero restringida a la vez a la idea de que la Contabilidad se refiere sólo a los negocios. Esta es una concepción ciertamente economicista, que no se condice con nuestra visión de lo que confirma la realidad y por lo tanto, tampoco con la esencia de nuestra teoría. Ciertamente es que avanzado el siglo XX, quienes hablaban de contabilidad señalaban, que el dinero era su lenguaje<sup>33</sup>, y de alguna manera la dependencia de la contabilidad de la economía, pues se partía de la suposición que el estudio y la comprensión del dinero constituía una parte integral de la contabilidad.

Nos enrolamos en la corriente de pensamiento respecto de la Contabilidad, con un enfoque amplio, con un dominio de su universo que no se limita a cuestiones económicas financieras patrimonialistas como lo es detentado por la Contabilidad Financiera. Como sostiene Goldberg<sup>34</sup> :

“Atar a la Contabilidad irrevocablemente a las ocurrencias financieras es demasiado restrictivo y no se compadece con los hechos y los procedimientos contables tal como se llevan a cabo en la actualidad”.

Dentro de éste sentido amplio, encontramos lo definido por la American Accounting Association<sup>35</sup> con relación a que la Contabilidad está en condiciones de relevar atributos cuya

---

<sup>33</sup> Riegel, E.C., “Money Is the Language of Accountancy”, publicado en: The Journal of Accountancy, American Institute of Accountants, Noviembre, 1945 (pp. 358-360).

<sup>34</sup> Citado por García Casella, Carlos L. en “Elementos para una Teoría General de Contabilidad”, Editorial La Ley, 2001, pág. 25.

<sup>35</sup> Idem (5)

naturaleza no sea sólo la económica, y utilizar otra unidad de medida que la monetaria, pues resulta concebible que la Contabilidad trate con diversas mediciones. Asimismo, se afirmaba que no existe razón por la cual se deba utilizar siempre un mismo número (valor puntual o determinístico).

Desde otro punto de vista, y analizando el principal postulado de la Teoría de la Necesidad del Usuario resulta que, como Prasad<sup>36</sup> menciona, el sujeto inicia el proceso de búsqueda de información para satisfacer sus necesidades, porque es a través del comportamiento informativo que el individuo busca la satisfacción de sus necesidades de información, de donde cada tipo de usuario necesita información distinta para poder tomar sus propias decisiones; por lo tanto, la Contabilidad no puede prescindir de la variedad de esas necesidades.

Obsérvese que este proceso de búsqueda es constante en nuestra sociedad y en las diversas comunidades de sujetos. Entonces el surgimiento de estas necesidades y su manifestación a través de un comportamiento informativo llevan al individuo a buscar satisfacción, y es por esta razón que consideramos que el horizonte de la disciplina contable está en constante crecimiento. Prueba de ello es el surgimiento y definición de diferentes segmentos contables. Así las cosas, creemos que la emisión de información generada por una contabilidad del agua, o por una contabilidad de la energía, por citar algunos casos, constituye prueba suficiente de nuestra afirmación, pues los sujetos buscan

---

<sup>36</sup> Prasad, H.N.. Information needs and users. Varanasi Indian Bibliographic Center, 1992, p. 38.

por cualquier medio (recurso o fuente) a su alcance sentirse satisfechos informativamente.

Luego, esta realidad determina la existencia de áreas diferenciadas, los segmentos contables. Esta predisposición al entendimiento de las variadas necesidades del usuario no convierte a la Contabilidad en una disciplina ilimitada: por el contrario, la comprensión de las necesidades de los usuarios es la que determina los límites mismos de la Contabilidad, y entre las distintas áreas o segmentos.

Por supuesto, podrá argumentarse que las distintas necesidades del usuario deberían satisfacerse con distintas disciplinas. Evidentemente, eso es cierto. Sin embargo, tendremos que definir el espacio en el que se desarrolla el discurso contable para poder establecer cuáles son las necesidades que debería intentar satisfacer la Contabilidad.

Podemos hablar de Contabilidad con sentido amplio, es decir, Disciplina con “mayúscula”, o contabilidad con minúscula para referirnos al proceso contable de transformación de datos en información contable. Desde un punto de vista restrictivo se entiende por contabilidad al sistema de información de un ente, orientado a brindar información de uso interno y externo (monetaria y no monetaria) útil para el proceso de toma de decisiones<sup>37</sup>.

---

<sup>37</sup> La teneduría de libros es un concepto que refiere al proceso mecánico de tratamiento de los datos en información contable. Está vinculado con la técnica de registración o revelación de los hechos que interesan estudiar.

En realidad, todas las disciplinas utilizan sistemas de información: el médico necesita información de su paciente y solicita un análisis clínico (supongamos un análisis de sangre), mediante un comprobante (la receta); La extracción de sangre alimenta un proceso en el cual se realizan las técnicas de análisis y se obtienen los resultados, que se plasman en un informe que se presenta a quien lo solicitó (el médico). El especialista toma decisiones (o las sugiere, para que el paciente las tome). Este proceso completo forma parte de la medicina, pero tiene dos particularidades importantes: no es la Medicina, sino que forma parte de ella; y muestra una relación de, por lo menos, dos disciplinas: la Medicina y la Biología. Esto mismo ocurre con la Contabilidad, que utiliza sistemas para emitir informes, pero está nutrida de un muy importante conjunto de conceptos y teorías.

### **¿El ente como sujeto contable es un concepto genérico o es una entidad económica?**

Los PCGA de 1965 plantearon la siguiente enunciación: "Los estados financieros<sup>38</sup> se refieren siempre a un ente donde el elemento subjetivo o propietario es considerado como tercero. El concepto de "ente" es distinto del de "persona" ya que una misma persona puede producir estados financieros de varios "entes" de su propiedad".

Esta definición es quizás la más pobre de las realizadas en el compendio de los PCGA, debido a que no delimita el concepto

---

<sup>38</sup> Los estados financieros son, en realidad, los estados contables primordiales del área financiera de la Contabilidad. El término surgió por una mala traducción del concepto en inglés (financial statements) y no dejó de utilizarse.

que pretende definir señalando sus características particulares. En efecto, definir a un ente como algo distinto a los propietarios no aporta nada cuando no se comprende de qué se trata el concepto. Desde este punto de vista la definición por comparación está vacía de contenido.

El supuesto 9 de Mattessich como bien señala Casella<sup>39</sup>, se refiere a “Entities”, que en español sería “Entidades”, y que de acuerdo al contexto general en el que está planteado, indicaría que se refiere a entes económicos. Creemos que es necesario tener un enfoque general de lo que se entiende como ente.

Revisando el significado contable de ente y adaptándolo a nuestra concepción, observamos que existen dos enfoques para definir a la entidad contable: el primero indica que un ente es la unidad que tiene control sobre determinados elementos (recursos) y está en condiciones de contraer y cumplir compromisos, realizando una actividad; y el segundo implica definir a la entidad en función de los intereses de individuos o instituciones específicas (que serían los usuarios de la información que los entes emiten). El primer enfoque acerca la definición de ente a un concepto de realidad económica. En cambio, el segundo es coherente con la Teoría de la Necesidad del Usuario y surge en función de ella, por lo cual concluimos que es de un mayor alcance.

---

<sup>39</sup> García Casella, C.L., Paper: “Análisis de los supuestos básicos de Mattessich”, pág. 5. 2012.

Hendriksen con alguna diferencia al definir el primer enfoque<sup>40</sup>, afirma que “ambos enfoques pueden conducir a las mismas conclusiones, pero el enfoque orientado hacia los usuarios puede llevar a una selección de información que sea diferente a la del enfoque basado en la actividad económica; y puede extender las fronteras de la entidad de forma que incluya alguna actividad ambiental, tal como las tentativas de mejorar las relaciones sociológicas dentro de la empresa o la comunidad y la información concerniente a las responsabilidades sociales de la empresa”<sup>41</sup>. Y continúa luego: “la elección de la entidad apropiada y la determinación de sus fronteras depende de los objetivos de los informes y los intereses de los usuarios de la información presentada”<sup>42</sup>. Este enfoque es compatible con la teoría de la necesidad del usuario señalada.

En esta concepción teórica, un ente es aquello que posee una actividad y una estructura suficiente para que esté en condiciones de emitir información contable propia. En esta propuesta amplia están contemplados también Anthony y Reece ya que indican que “entidad es toda empresa o actividad para la cual se confeccionan estados contables”<sup>43</sup>. De esta forma, una sociedad, una familia, cada uno de los integrantes de la familia, los Estados,

---

<sup>40</sup> Considera que un ente es la unidad que tiene control sobre determinados recursos y está en condiciones de contraer y cumplir compromisos, realizando una actividad, por lo cual aproxima la definición de ente a un concepto jurídico.

<sup>41</sup> HENDRIKSEN, ELDON: *Teoría de la Contabilidad*, UTHEA, México, 1° edición en español, 1974, p. 114.

<sup>42</sup> HENDRIKSEN, ELDON: *Op. cit. en nota 12*, p. 115.

<sup>43</sup> ANTHONY, ROBERT Y REECE JAMES: *Principios contables*, El Ateneo, Buenos Aires, 1982, página 17.

la sociedad en su conjunto, una línea de negocios de una empresa son entes, y el concepto es aplicable a todos los elementos emisores del universo contable. Los límites del ente pueden delimitarse jurídicamente o no. Por ejemplo, una familia es un ente desde la perspectiva contable y también desde la jurídica (las normas del derecho de familia lo determinan); el conjunto de habitantes de la cuenca del río Nilo es un ente contable (puesto que se puede emitir información contable sobre ellos tomados en conjunto) pero no son un ente jurídico.

En este esquema, es comprensible determinar que el ente debe considerarse como distinto de los propietarios (o de sus integrantes): una empresa es un ente y sus propietarios (cuyo nombre dependerá de la forma jurídica que adopte esa empresa) son otros entes que poseen un ente llamado sociedad, de la misma forma que la familia está compuesta por integrantes, pero no es cada uno de ellos.

Decir que un ente está en condiciones de emitir información contable propia, implica asegurar que puede ser propietario y/o tener control sobre distintos elementos que le permitan desarrollar su actividad, y que esos elementos tienen, por decirlo de alguna manera, una utilidad en el desarrollo de esa actividad.

Los informes contables entonces, se refieren siempre a un ente donde el elemento subjetivo es considerado como tercero. Luego, el concepto de ente para la disciplina es distinto del de persona, pues una persona puede producir informes contables de varios entes de su propiedad.

## **¿Es el ente, entonces, el elemento sobre el que relata la Contabilidad?**

Efectivamente, la Contabilidad pretende medir, valorizar, interpretar y analizar los movimientos y las relaciones ocurridos entre los componentes de los entes u agentes sociales.

El objetivo de la contabilidad es el estudio de un objeto atribuible a “alguien”, a un ser que procura cumplir con objetivos previamente planteados y para lo cual destinó recursos. Ese alguien, es la entidad en términos genéricos, pensando en un conjunto de relaciones humanas y materiales orientadas hacia el cumplimiento de objetivos generales previamente establecidos.

El enfoque con que se consideran a las entidades u organizaciones estará orientado a la gestión de sus recursos y a las relaciones humanas en interacción con dichos recursos, pues no desconocemos que el termino pueda estar asociado al proceso por el cual se establece un orden, y se resuelven los conflictos entre las personas referidas a un trabajo, a responsabilidades, y a generar un ambiente satisfactorio laboral, mas no será el utilizado en nuestro trabajo.

Por ello, creemos oportuno el concepto citado por O. A. Chaves et.al. siguiente:

*“Las organizaciones son sistemas sociales compuestos por individuos y grupos de individuos que, mediante la utilización de recursos, desarrollan un sistema de actividades interrelacionadas y coordinadas, para el logro de un objetivo común, dentro de un*

*contexto con el que establecen una influencia recíproca.” (Ader, citado por Chaves, O.A. et.al., 1998: 4)*

## **Unidad de medición**

La Contabilidad es la disciplina que se ocupa de describir y explicar a través de modelos, determinados aspectos de una realidad social como elemento objetivo complejo<sup>44</sup>, que le interesa relevar con el objeto de estudiar, comprender y proyectar acciones específicas respecto de esa realidad social.

La representación de la realidad social se efectúa a través de la “medición” de los aspectos susceptibles de relevamiento conformes criterios aceptados de medición (costo histórico, valor corriente, otros)- La valuación es el proceso por el cual se atribuye una medición de valor a un hecho contable, utilizando para ello unidades monetarias.

Resulta común leer que valuar es lo mismo que medir, y que al valuar estamos representando el hecho que capta la Contabilidad. La unidad de medición traduce el valor asignado a cada uno de los elementos del patrimonio. La unidad de medición es el elemento elegido para poder expresar una medida determinada, que es la del valor. Estos conceptos métricos son los que diferencian las disciplinas científicas y tecnológicas de las técnicas, que sólo se dedican a medir cuando la ciencia o

---

<sup>44</sup> El Objeto complejo de la Contabilidad está enmarcado en la noción de realidad y de su naturaleza, y comprende a todo suceso, proceso y hecho que sea susceptible de representación y de interés de los usuarios, cuya naturaleza es material o inmaterial.

tecnología madre les ha creado en forma abstracta una unidad, puesto que “los conceptos métricos (...) son una creación original de los lenguajes científicos”<sup>45</sup>.

La medición y la medida son dos cosas distintas: la primera hace a la unidad de expresión; la segunda es la representación de un valor para el elemento medido. Dice Mosterín que “no hay que confundir metrización y medida. La *medida* supone que ya disponemos de un concepto métrico y consiste en la búsqueda del número real o vector que ese concepto métrico asigna a un objeto o suceso determinado”<sup>46</sup>. Cuando decimos que una persona mide 180 centímetros de alto tenemos una unidad de medición general para medir la altura (centímetros) y una medida particular para esa persona (180). Esto distingue a la medición del valor.

Lo importante será distinguir claramente los problemas de medición de los de metrización. Metrizar es introducir un concepto métrico donde no lo había (por ejemplo, sustentabilidad). Medir es hallar el valor que la función métrica asigna a ese concepto. La tarea de medir implica que disponemos de un concepto métrico (p.e., “valor agregado”) y lo que tratamos de averiguar es el número (valor), que una escala de ese concepto asigna a un objeto determinado del dominio (p.e. “la remuneración del trabajo conforma el valor agregado de la empresa”).

Cuando carecemos de un concepto métrico para un ámbito que sólo nos es dado cualitativamente (sustentabilidad ecológica,

---

<sup>45</sup> MOSTERÍN, JESÚS: *Conceptos y teorías en la ciencia*, Alianza Editorial, Madrid, 1984, p. 30.

<sup>46</sup> Idem nota 16, pp. 31 y 32.

responsabilidad social, capital intelectual, competitividad, productividad tecnológica, bienes culturales) se deberá introducir por vez primera un concepto métrico que lo cuantifique, esto es metrizar la realidad que se pretende medir. Este es el problema de la metrización, que fundamentalmente se resuelve con una representación isomorfa con la realidad basada en relaciones de equivalencia.

El diseño de los conceptos métricos es prescindente de las bases de la medición. En el caso de la Contabilidad, la medición podrá tener base financiera (flujo de fondos, presente o futuro) o cualquier otra base acorde al marco conceptual contable al cual aplique.

### **¿Valores monetarios?**

El supuesto 1 de Mattessich como destaca García Casella<sup>47</sup>, se refiere a “1. Monetary values” o sea, en español “Valores Monetarios”, dejando aclarado que el prestigioso autor se contradice con la intención y la realidad de la tarea contable en términos no monetarios como puede ser las unidades físicas. Además, agrega que los contables gerenciales y sociales, entre otros, utilizan estos valores de unidades de medición diferentes de la moneda.

Supongamos un ente que posee un patrimonio que se precisa medir. En este sentido, el patrimonio puede expresarse

---

<sup>47</sup> García Casella, C.L., Paper: “Análisis de los supuestos básicos de Mattessich”, pág. 4. 2012.

mediante un listado de cada uno de esos elementos, de la siguiente forma:

- Un inmueble
- Un automóvil
- Dinero en efectivo
- Un monto en una cuenta bancaria
- Una deuda por el inmueble
- Una deuda por el automóvil
- La honestidad de recursos humanos
- La capacidad de los recursos humanos
- La responsabilidad del ente respecto de la sociedad en su conjunto
- Los recursos naturales de un país

Esta es una expresión absolutamente válida del patrimonio, pero tiene un problema: es una enumeración donde cada uno de los elementos no puede compararse con otro. Ni siquiera (y esto es algo más fundamental que lo anterior) es una buena enumeración descriptiva, porque no cuenta con características de cada elemento que, de alguna forma, se expresan mediante una medición. De hecho, ante este esquema, es imposible saber si el ente tiene más en inmuebles que en automóviles, o de dinero que en el banco, o si con el dinero con que se cuenta se pueden pagar las deudas existentes. En algunos casos esta comparación parece innecesaria, pero es importante en otros casos.

Para lograr esta comparación se hace imprescindible un concepto que homogeneice cada uno de los elementos del

patrimonio. O, al menos, que homogeneice grupos similares de elementos, aunque no todos, debido a que algunas comparaciones serían impensables. En este ejemplo es imposible homogenizar el dinero en efectivo con la honestidad de los recursos humanos. Esto es porque las características que deben medirse de cada elemento son muy distintas. Sin embargo, parece ser más fácil buscar la homogenización en el dinero en efectivo con el inmueble.

Ahora bien, el conjunto de recursos y obligaciones de un ente como constitución agregada de bienes económicos puede ser medido en forma aislada de acuerdo con sus características (peso, superficie, longitud, medida, volumen densidad, etc.), es decir una apreciación cualitativa, o cuando es necesario de apreciar en su conjunto, medirlo de manera tal de poder compararlo con el de otros entes, o con el de la misma hacienda en diferentes momentos de su vida económica, se recurre a practicar una medición cuantitativa.

Arévalo<sup>48</sup> sostiene que la apreciación cuantitativa sólo es posible considerando en los diversos bienes patrimoniales un aspecto común, que no es otro sino el valor, monetariamente expresado, que se puede atribuir a dichos bienes, apreciando el valor de los mismos no por sus condiciones intrínsecas o físicas, sino por sus aspectos extrínsecos de carácter pecuniario, traducido en cantidades de unidades monetarias, razón por la cual se denomina apreciación cuantitativa monetaria, apreciación monetaria o apreciación valorativa.

Queda claro que los elementos del patrimonio de un ente pueden ser sumamente variados (algunos de los de nuestro listado

---

<sup>48</sup> ARÉVALO, Alberto. "Elementos de Contabilidad General." Editorial Selección Contable S.A., 2da. Edición rev. y ampliada. Bs. As. 1954, pág. 31.

muestran una diferencia importante con una concepción puramente economicista) y esto es importante para poder establecer la relación significativa pero también la independencia entre la Contabilidad y la Economía<sup>49</sup>. El problema fundamental existente entre los dos tipos de elementos del patrimonio (los que se ven apriorísticamente como claros “elementos contables” y los que no) es que suelen tener una unidad de medición distinta: puede medirse el inmueble en dinero pero no puede medirse la honestidad en esa misma unidad. Es como si la física pretendiera medir con la misma unidad el peso y el volumen de un cuerpo y la fuerza que ejerce un cuerpo sobre otro.

Luego la apreciación valorativa permite considerar a los bienes patrimoniales como cantidades homogéneas siempre que el valor esté expresado en una misma especie de moneda, a la que se denomina moneda de cuenta.

Arévalo<sup>50</sup> señala que:

---

<sup>49</sup> El derecho a la vida, incluso, forma parte del patrimonio humano y no parece ser un elemento a ser contabilizado. Sin embargo, en nuestra definición de patrimonio contable ese elemento está incluido, a pesar de que la contabilidad aún no haya encontrado la unidad de medición apropiada para medirlo ni la medida de su valor. Insisto en que no estoy intentando vestir con un velo economicista al derecho a la vida sino que, por el contrario, pretendo quitar a la Contabilidad ese estigma de que sólo considera hechos económicos.

Esta concepción también muestra la independencia con el Derecho, puesto que esta disciplina, en el Código Civil argentino, también considera que el derecho a la vida no es parte del patrimonio de la persona por no tener valor económico.

<sup>50</sup> KESTER, ROY: Contabilidad - Teoría y Práctica, Décima Edición, Editorial Labor, Barcelona, 1980. (Traducido de la 3ª edición norteamericana de 1972 por Angel Andany Sanz. 1ª edición de 1938), pág. 32.

*“Para que la valuación monetaria produzca plenamente los efectos deseados sería menester que el valor de la moneda de cuenta adoptada se mantenga invariable con el transcurso del tiempo, lo que no ha ocurrido en la generalidad de los países, especialmente en lo que va de este siglo. La inestabilidad de los valores monetarios es un factor que perturba la apreciación cuantitativa de los patrimonios y la determinación del rédito de los capitales en las empresas, generando arduos problemas de contabilidad en materia de inventarios y balances.”*

La Contabilidad Financiera ha primado históricamente sobre los otros segmentos contables, por lo que existe una creencia generalizada de que todo aquello que no se pueda medir en dinero no es parte de la Contabilidad. Pero este es un criterio utilizado por la mentada Contabilidad Financiera y por algunos aspectos de los otros segmentos y no debería ser tenido como premisa *sine qua non* de la Contabilidad en sentido general.

Volviendo al ejemplo planteado procurando homogeneizar los recursos y obligaciones del ente, se podría buscar como elemento de medición los “automóviles”. Para que se comprenda la comparación entre ellos es necesario darle un valor a las cosas teniendo en cuenta los automóviles, por lo que tomaríamos a estos como unidad de medición, y en ese caso, la descripción de nuestro patrimonio sería la siguiente:

Inmuebles	6 automóviles
Automóviles	1 automóvil
Dinero en efectivo	0,5 automóviles

Depósito en una cuenta bancaria	0,7 automóviles
Una deuda por el inmueble	2 automóviles
Una deuda por el automóvil	0,3 automóviles
TOTAL DEL PATRIMONIO	5,9 automóviles

Hemos dejado fuera de esta comparación a la honestidad y la responsabilidad, porque nos fue imposible encontrar un valor expresable en la unidad de medición automóviles. Y esto es lógico porque determinados elementos del patrimonio pueden tener unidades de medición distintas y, por lo tanto, ser incomparables. Sin embargo, es necesaria tal medición para poder describir en forma integral el contenido del objeto de estudio en particular de nuestro ejemplo. Lo que ocurrirá es que cada segmento contable determinará qué considera por integralidad de su objeto de estudio a los efectos de satisfacer la necesidad de los usuarios de sus informes. Esto nos lleva a la conclusión de que un mismo conjunto de variables relevadas pueden tener distintas unidades de medida para distintos elementos; lo que hace imposible obtener un único "total". Pero esto no debe considerarse una falencia porque es preferible obtener información sobre la integralidad de un objeto (patrimonio en nuestro ejemplo) que sacrificar a ésta en el altar de ese total casi sin sentido.

Buena parte de la doctrina tiene una concepción distinta: Anthony y Reece lo han expresado claramente: "En contabilidad se registran únicamente los hechos que pueden expresarse en términos monetarios."<sup>51</sup> Pero su afirmación se basa en la necesidad

---

<sup>51</sup> ANTHONY, ROBERT Y REECE, JAMES: *Principios contables*, El Ateneo, Buenos Aires, 1982, página 17.

de calcular aquel mentado “total del patrimonio”, puesto que indican que resultará fácil hacer sumas y restas de los elementos del patrimonio si esos elementos se expresan en términos de sus respectivos valores monetarios. Pero, si bien es más fácil tomar un centímetro que calcular un volumen, a ningún matemático se le ocurriría utilizar tal herramienta.

Desde otro punto de vista, la unidad monetaria puede resultar en una medida inestable, azotando al contable produciendo confusión en su “lenguaje”. Los informes contables de este año están escritos en una lengua diferente a los del año pasado y tal vez a una diferente del mes pasado. Las cifras no son más negro o rojo, sino que también son gris oscuro, rosa oscuro, gris claro, rosa claro y otras tonalidades.

Ante un periodo de inestabilidad de la moneda, la moneda devaluada impacta con diversos efectos sobre las diferentes partidas integrantes del patrimonio de un ente, tornando las cifras engañosas. Tal confusión podría llevar a un interrogante: ¿Es la contabilidad inútil?

En nuestra concepción, quien tiene el problema es la unidad monetaria utilizada y no la Contabilidad, pues afirmar lo contrario significaría hacer depender a la Contabilidad de la unidad monetaria, cuestión esta que no podría darse por que se ha afirmado que la unidad de medida forma parte del universo del discurso contable.

Ninguna disciplina está supeditada a la unidad de medición que adopta. Decir que lo que no se puede medir en pesos no es parte de la Contabilidad implica empobrecerla y circunscribirla, esto

es considerar a la unidad de medición como una causa de la disciplina y no como una consecuencia. Como un marco, y no como un problema más (aunque fundamental) a resolver.

En igual sentido se puede afirmar que la observación empírica demuestra la veracidad de esta afirmación: siendo el Patrimonio el conjunto de elementos que posee un ente (bienes, derechos y deudas) la medición en distintas unidades no invalida a estos elementos como parte del Patrimonio, pero si estos elementos no fueran reconocidos por no aceptar una única unidad de medición, el Patrimonio del ente no sería informado íntegramente. Entonces, la medición contable manifiesta que la unidad de medida elegida para realizar la medición de cada uno de los elementos del patrimonio debe tener relación con los atributos esenciales de esos elementos (es decir, lo que se quiera comunicar, explicar) y con las necesidades del usuario de la información suministrada.

Igualmente, no renegamos de la medición en dinero, sólo decimos que no puede ser la única. Es evidente que esta medición, eliminando por ahora los conceptos difícilmente medibles en la unidad de medición automóviles, permite comparar los elementos entre sí, pero adolece de, al menos, dos problemas:

- No permite comprender el valor de los elementos, pues para ello tendríamos que tener las características del automóvil que utilizamos como elemento homogeinizador
- No permite la comparación con el patrimonio de otros entes, excepto que ellos utilicen como unidad de medición a un automóvil con las mismas características, cosa que es muy difícil.

Para solucionar estos conflictos, la unidad de medición<sup>52</sup> debería ser un elemento comprendido y utilizado por aquellos que precisan interactuar con dicha información.

Bajo el amparo de esta definición, el patrimonio podría quedar determinado de la siguiente forma:

Inmuebles	\$ 60.000
Automóviles	\$ 10.000
Dinero en efectivo	\$ 5.000
Depósito en una cuenta bancaria	\$ 7.000
Una deuda por el inmueble	\$ 20.000
Una deuda por el automóvil	\$ 3.000
<b>TOTAL DEL PATRIMONIO</b>	<b>\$ 59.000</b>

Esta forma de medir y expresar el patrimonio permite la comparación con el patrimonio de otros entes, entre cada elemento de este patrimonio, o con patrimonios del mismo ente en momentos distintos, porque el “valor del dinero”<sup>53</sup> es comprendido por todos los entes y por todos los usuarios de la información, aunque no es

---

<sup>52</sup> Es por eso que la unidad de medición es, en general, la moneda de curso legal en el país. La moneda de cuenta es, por lo tanto, un elemento de medición de los elementos de un patrimonio, aunque no es un elemento de valor.

<sup>53</sup> Hemos puesto la frase entre comillas porque nos parece de una enorme relatividad: ¿quién conoce realmente el valor del dinero? ¿El valor del dinero es similar para el que tiene mucho dinero que para quien no tiene recursos suficientes para comer? ¿El valor no tiene que ver con la escasez y, ésta, a su vez, no suele ser temporal? Es decir que el valor cambia de persona a persona y de momento a momento. Por ahora hemos dejado la frase entre comillas y sirve para esta apreciación, pero es el problema que intentaremos resolver cuando nos refiramos a la Teoría del Valor contable.

apta para medir algunos componentes del patrimonio, por lo que será necesario buscar otro utilizable para aquellos componentes, aunque no permitan una comparación.

Otro de los problemas que no puede solucionar esta unidad de medición elegida (que, en realidad, ninguna lo puede hacer) es el de la determinación del valor de cada elemento del patrimonio, es decir, por ejemplo, de dónde surge que el valor del inmueble es de \$ 60.000.

Sin embargo, este es un tema conceptual que tiene más que ver con la esencia del elemento del patrimonio que en su forma de medirlo en moneda.

Como se puede observar, medición, medida y valuación son tres conceptos distintos. El primero representa la unidad abstracta; el segundo, la traducción objetiva del valor en la unidad de medición; y la tercera, el juicio subjetivo sobre un elemento.

El problema que enfrenta la Contabilidad es que como concepto general debe existir un sistema de medición, luego cada segmento dependiendo de las necesidades de los usuarios determinará su sistema y sus correspondientes unidades de medida en particular. Luego, de esta afirmación se sigue que ante la amplitud de usuarios (y el conjunto de sus necesidades) se concluye como razonamiento válido que no puede ser la moneda

de curso legal la única unidad de medición destinada a medir el patrimonio de un ente<sup>54</sup>.

## **La contabilidad del agua: Un caso real de aplicación de unidades no monetarias**

A continuación y a modo de ver una aplicación desarrollaremos de manera introductoria y sintética un sistema contable (Cuentas del Agua) que se está desarrollando en América Latina sobre la base del Sistema de Cuentas Ambientales y Económicas Integradas del Agua (SCAEI-A) de Naciones Unidas.

### **¿Qué se observa en las estadísticas ambientales?**

La contabilidad del agua viene a solucionar los problemas que presentan las estadísticas ambientales, que son elaboradas para medir aspectos o problemas particulares, y no permiten una visualización más completa de la situación ni se integran con las estadísticas económicas.

Michael Verdon<sup>55</sup> señala que el enfoque **contable** en este tipo de sistema contable ambiental brinda las siguientes ventajas que se consideran superadoras:

---

<sup>54</sup> En realidad, según lo que dijimos anteriormente, tal vez sea más preciso hablar de la medición de los elementos de un patrimonio que de la medición del patrimonio, pero utilizamos esa terminología porque la finalidad es la medición de la integralidad, aun que no en una misma unidad de medida.

<sup>55</sup> Vardon, Michael, División de Estadística de Naciones Unidas (DENU), Presentación: Introducción al Sistema de Cuentas Ambientales y Económicas

- Incorporan valor agregado;
- Integran las estadísticas ambientales básicas de diferentes fuentes y permiten vínculos con otras estadísticas;
- Mejoran la calidad estadística, garantizando su consistencia;
- Ofrecen a los encargados de tomar de decisiones, series de datos, indicadores y estadísticas descriptivas coherentes para modelación;
- Implícitamente contribuyen a generar un sentido de pertenencia y responsabilidad respecto de los impactos ambientales.

La elaboración del sistema contable del agua permite la construcción de Indicadores y formulación de políticas estructurados para dar tratar el problema de la presión sobre los recursos hídricos, dando respuestas a las siguientes cuestiones:

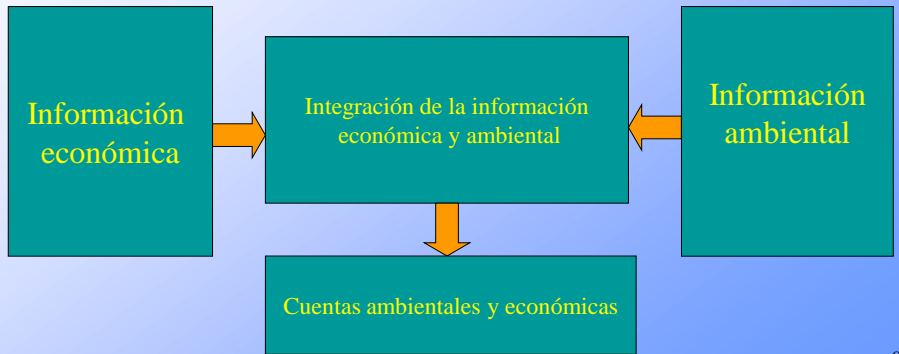
- Macro tendencias en el uso del agua, emisiones, uso del agua por fuente natural y propósito, etc. Desacoplamiento entre el crecimiento económico y el uso del agua, la contaminación
- Tendencias a nivel industrial: indicadores utilizados para perfiles de la contabilidad ambiental
- La tecnología y las fuerzas motrices: intensidad del agua / y productividad requerimientos totales (domésticos) de de agua para satisfacer la demanda final
- Transporte internacional del agua y contaminación

Cuadro: Esquema del Sistema de Cuentas del Agua – Naciones Unidas



# Cuentas del agua

- Reúne información económica y ambiental



8

Fuente:

<http://unstats.un.org/unsd/envAccounting/workshops/chile2009/lod.htm>

En el sistema contable del agua, la unidad de medición es cuantitativa no monetaria de carácter físico. De esta forma se corrobora que dado que la medición es la observación cuantitativa<sup>56</sup>

---

<sup>56</sup> BUNGE, MARIO: *La investigación científica*, Editorial Ariel, 2° edición, Barcelona, 1972, p. 760.

de las características de los objetos medidos, es la teoría la que debe determinar cuáles son las características medibles y cuál la unidad de medición. Como una base de la Teoría General de la Contabilidad es la Teoría de la Necesidad del Usuario es evidente que las características medibles dependerán de las necesidades descritas y la unidad de medición de la observación esperada del usuario.

En el caso que se comenta, dado los objetivos perseguidos resulta plausible que no tenga sentido utilizar una unidad de medición monetaria. Esto responde claramente al hecho de que “la medición es una operación empírica por la cual se atribuye un valor individual a una determinada propiedad de un determinado objeto, con la ayuda de la observación”<sup>57</sup>. Y el objetivo de la medición es que la información contable manifieste las explicaciones acerca de la realidad de un ente, que tiene que ver con un objeto de estudio o análisis.

---

<sup>57</sup> WIRTH, MARÍA CRISTINA: *Acerca de la ubicación de la Contabilidad en el campo del conocimiento*, La Ley, Buenos Aires, 2001, p.68.

**LA ELABORACION DE NORMAS A APLICAR A  
LOS SUPUESTOS ESPECIALES DE LA  
“CONTABILIDAD SOCIAL”  
ES LA GRI LA RESPUESTA?**

AUTOR

**NORMA CRISTOBAL**

---

*“En los momentos de crisis, sólo la imaginación es más importante  
que el conocimiento”*

*Albert Einstein*

## **PRIMERAS PALABRAS**

Partiendo del punto final de nuestros anteriores trabajos, hemos querido establecer si la normativa vigente en materia socio-ambiental es suficiente o debiera ampliarse, si lo que existe es perfectible o no y si la obligatoriedad es sinónimo de aplicación real.

Hemos llegado a algunas conclusiones no esperadas y a otras que sabíamos. Hay un camino fértil que debe trazarse y creemos que es un momento óptimo para desarrollarlo, ampliarlo y verlo crecer.

**PALABRAS CLAVE: *BALANCE SOCIAL, GRI, CONTABILIDAD SOCIAL***

## INTRODUCCION

Hemos desarrollado la temática del Balance Social – BS y su correlato la Auditoria Social – AS, lo que es, a nuestro entender, una necesidad dentro de la exposición de las cuentas anuales empresarias, verificadas a su vez por un dictamen profesional específico.

Hemos comentado la necesidad de normas acordes a dichas situaciones específicas

Y en esa línea y como una consulta hacia el afuera, que quizás carezca de una respuesta absoluta, que pueda satisfacer nuestra inquietud decimos:

- La Guía “GRI” se constituye en la respuesta absoluta a nuestras afirmaciones anteriores?
- Es la Guía un desarrollo de supuestos básicos o es un contenido de supuestos particulares a aplicar?
- Son suficientes?
- Qué otras posibilidades se nos ocurren?

Transitar el camino a dar las respuestas a uno o todos los puntos de este cuestionario es hacia donde apuntará este trabajo.

## **GRI, UNA NORMA, UNA SUMA DE PRECEPTOS O QUE?.**

Como bien lo dice su propia designación comenzó siendo una guía de contenidos esperables de aquellos entes que quisiesen exponer algo más que sus estados financieros.

Este tipo de trabajos siempre surgen en épocas en que se denotan necesidades. Pueden operar como disparadores las nuevas conductas de los entes, de los organismos de control, de los grupos de interés<sup>58</sup> pero siempre surge de lo que denominamos “mercado<sup>59</sup>”. Y así también se gestó la Guía<sup>60</sup> para este tipo de Memorias, como un compendio de lo que ocurría y de lo que se pretendía para bien de los entes y de las comunidades.

A medida que avanzó el tiempo se continúa con la misma denominación, pues no es obligatoria su aplicación, es por adhesión, pero se ha convertido en algo más que una simple guía, sino que configura un detalle de esos principios que son dables esperar más una serie de protocolos técnicos a cumplir a efectos de recabar la información a exponer, procesarla y entenderla y por último posibilitar su control.

---

<sup>58</sup> Dentro de los cuales se comprenden los anteriores pero hemos querido diferenciarlos adrede a estos efectos.

<sup>59</sup> Solemos utilizar la palabra “mercado” en sentido amplio, no sólo como un grupo económico sino como grupos con necesidades a ser satisfechas por otro u otros grupos. En ese sentido lo estamos utilizando aquí.

<sup>60</sup> Hemos dedicado otros artículos a comentar el nacimiento de la GUIA, por lo que a ello nos remitimos.

## **SUPUESTOS BASE O SUPUESTOS PARTICULARES?**

La guía es un desarrollo de Bases tanto para los perfiles de Organizaciones como para los Protocolos de Desempeño, es decir lo que se quiere cuantificar o medir desde el punto de vista del BS.

“La Guía presenta aspectos y contenidos informativos que son materiales para la mayoría de las organizaciones y de interés para la mayoría de los grupos de interés”.<sup>61</sup>

Como ella misma lo define contiene apreciaciones comunes a diferentes entes y organizaciones y también más adelante detalla una serie de Protocolos de Indicadores a seguir para poder llegar a los indicadores de desempeño con un grado de homogeneidad a los efectos de la comparabilidad de la información.

Creemos que acá se dan dos situaciones: por una lado una base argumental donde establecerse, que es común, con lo cual nuestra respuesta a “SUPUESTOS BASICOS” en relación a la información sería afirmativa, y, por otro lado la descripción de cómo elaborar los distintos indicadores y darles una posibilidad de comparación daría la impresión de hacer un detalle de cómo encarar cada ítem, que a su vez es común a cada ente, con lo que los llamaríamos “SUPUESTOS PARTICULARES SOBRE BASICOS”, parafraseando ambos..

De todas maneras hoy es el gran compendio de este tipo de normativa que tenemos para hacer, mensurar, comparar y controlar Memorias de Sostenibilidad y Balances Sociales.

---

<sup>61</sup> Contenidos Basicos página 47. GRI. Versión 3.1. 2011

Eso la hace “LA” guía y no una guía.

## **GRI RESPUESTA EXCLUYENTE?**

Queremos encontrar una respuesta de la contabilidad ambiental dentro del concepto de la teoría general contable. Sabemos que existen rangos específicos y que deben preverse sistemas de mensura particulares para ello. Es el GRI la única respuesta a ellos? Existen alternativas?

Dividamos las aguas.

La guía es un aporte a nivel internacional. Y por supuesto existe normativa ambiental dentro de las normas internacionales de información financiera<sup>62</sup> (NIIFs), ahora bien. En estos casos cada país adopta o adapta las normas.

En el caso de la NIIFs estamos en nuestro país en plena tarea de adopción en la práctica (tarea poco fácil). Y también esto se extiende a la aldea global. Se encuentra en pleno proceso de generalización el uso de estas normas.

Si bien podemos decir que esto sirve a los aspectos financieros, las NIIFs que mencionamos en la nota 5 no son un compendio de temas ambientales, sino que dentro de la temática de cada una de ellas encontramos algunas soluciones a la hora de medir algunos

---

<sup>62</sup> la International Accounting Standards Boards IASB emitió en relación a temas de índole ecológica, la NIC 36 que afecta a la medición de las responsabilidades medioambientales y a la depreciación de los activos medioambientales, la NIC 37 que afecta el reconocimiento de las responsabilidades medioambientales y la NIC 38 que trata sobre el inmovilizado material.

aspectos financieros, particularmente el tema de las provisiones y pasivos contingentes. Esto es un grado de avance importante, pero no suma al tema ambiental y social dentro de la teoría contable general.

Para el caso de la GRI no existe un patrón de vinculación directa en su adopción. Los entes que aplican el BS o las MS las adaptan, haciendo la comparación de dichas organizaciones un poco más lenta y complicada que si tuviésemos criterios uniformes, porque aquella sólo sirve de orientación, valga la redundancia “de guía”.

A ello se suma en nuestro país la sanción de ciertas leyes que obligan a entes públicos y privados a emitir BS o MS, según los casos, con cumplimiento de diverso tenor, que hemos relevado en otras investigaciones, y que nos llevan a decir que tampoco la existencia de una normativa específica es la solución, si no existe sanción por falta de cumplimiento u omisión.

Por tanto podemos animarnos a esbozar una respuesta a la consulta de éste acápite: GRI no constituye la mejor norma, si una buena orientación que periódicamente se nutre de lo acontecido y se perfecciona, pero mientras no sea asumida como obligatoria, no podríamos decir que se incorpora a la contabilidad sino como un anexo de segundo orden, aunque nosotros sabemos que no lo es. Y, por otro lado sabemos que si se incorporara de ésta forma, serían los auditores los mejores tutores de la norma. Siempre y cuando, obvio, también existan normas de auditoría ambiental como propusimos en nuestro anterior trabajo, tuteladas por ellos.

## CONCLUSION

Podemos concluir que:

1. Existen SUPUESTOS BASICOS a nivel socio-ambiental para nutrir el modelo contable
2. Existen PROTOCOLOS PARTICULARES BASICOS a dicho nivel
3. No son excluyentes, son perfectibles. No son masivos.
4. Deben incorporarse a las normas contables, pues en esta etapa constituyen un compendio de uso adicional no primario, sino secundario, salvo en lo que hace a lo estrictamente financiero de sus contenidos,
5. No son suficientes, debemos elaborar criterios específicos para aplicar a modelos de información socio-ambiental que también deberemos definir, y aquí seguramente estarán quienes puedan disentir con esto último, pero creemos que el modelo socio-ambiental complementa pero cambia al modelo contable financiero.<sup>63</sup>

En el próximo tramo del trabajo trataremos de definir algunos modelos y supuestos para poder compartirlos y debatirlos.

---

<sup>63</sup> Es nuestra modesta opinión

## **BIBLIOGRAFIA**

García Casella, Carlos Luis, “Necesidades de reconstruir la teoría de la contabilidad financiera”, Revista Contabilidad y Auditoría, Número 27, Año 14, 2008

Pahlen; Ricardo y Fronti de Garcia, Luisa. Contabilidad Ambiental de Gestión y Financiera. Informe Final. Primera Parte. FCE UBA agosto de 2008.

Cristobal, Norma. Memorias de Sostenibilidad Aplicación a Entes Públicos y Privados, 5to. Simposio de Investigación Contable. La Plata 11 de diciembre de 2009

GRI - GLOBAL REPORTING INICIATIVE VERSION 3,1 2011

NIIFs - NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA



**ALGUNAS CARACTERISTICAS  
GENERALES DE LOS SUPUESTOS BÁSICOS DE  
LA CONTABILIDAD.**

Autora:

Panario Centeno, María Marta

## **1. Introducción**

El objetivo de esta etapa del proyecto consiste en indagar acerca de cómo lograr que los llamados segmentos contables se desarrollen en forma orgánica para su vinculación entre sí en materia de supuestos básicos generales y supuestos básicos particulares. Para ello se ha propuesto en el proyecto original trabajar con una determinada hipótesis y meta de investigación, las cuales se referían a:

Hipótesis

*“Tanto los supuestos básicos generales como los supuestos básicos particulares de situaciones determinadas deben tener una coherencia como partes de una sola disciplina: la Contabilidad”*

Meta:

*“Señalar las características y posibles normas de los supuestos básicos generales de la Contabilidad y los supuestos básicos particulares de cada uno de sus segmentos”.*

El presente trabajo busca señalar algunas características básicas que tendrían que ser consideradas y estar presentes en la formulación de los supuestos generales y particulares de la Contabilidad y sus segmentos contables.

Para ello, se abordan ciertas cuestiones referidas al significado de la palabra supuesto y su confusión con los llamados principios, postulados, normas, etc.; se indaga acerca de a qué se tienen que referir los supuestos en Contabilidad; se analizan los supuestos propuestos por el profesor Richard Mattessich y el profesor García Casella y se señalan algunas características básicas que deberían

estar presente para que tanto los supuestos básicos generales y particulares tengan coherencia como parte de una sola disciplina.

## **2. Las desviaciones terminológicas.**

Mattessich (2002, p. 28) al abordar el tema de los supuestos básicos de la Contabilidad plantea que los mismos han sido también llamados “postulados”, “principios”, “normas”, etc., al respecto dice: “los desvíos terminológicos y la incertidumbre general en estas áreas derivan de una arbitrariedad que parece inevitable en la búsqueda de los fundamentos básicos de la Contabilidad, esta arbitrariedad podría mantenerse dentro de ciertos límites sólo si pudieran revelarse criterios científicos que proporcionaran un molde natural a los supuestos básicos de la Contabilidad”.

Mattessich plantea que es necesario e indispensable adquirir una noción clara sobre los fundamentos en los cuales descansa nuestra disciplina. Al abordar el tema parecería plantear esos elementos, principios a través de supuestos básicos generales y específicos en los cuales se apoyaría lo que entendemos por Contabilidad.

En las primeras aproximaciones (Moonitz, Mattesich, 1964) de la búsqueda de esa idea fundamental que rija el pensamiento o la conducta contable han surgido las desviaciones aludidas y se ha aceptado el uso del término supuesto, principios y postulados indistintamente.

Sin embargo, somos partidarios y coincidimos con aquellos autores como García Casella que plantean que los desvíos son inaceptable, ya que postulado no es supuesto básico, los principios no son supuestos básicos y las normas están lejos de ser supuesto básicos (García Casella, 2012)

¿A qué llamamos supuestos?, cuando hablamos de supuestos en Contabilidad: ¿a qué nos estamos refiriendo?, ¿son los mismos que principios, normas, postulados?, éstos son algunos de los interrogantes que surgen cuando uno comienza a indagar acerca del tema objeto de estudio.

A través del análisis terminológico de las palabras en conflicto se busca esclarecer el concepto y plantear a que nos estamos refiriendo cuando hablamos de supuestos en Contabilidad.

.Según el diccionario de la lengua Española, vigésima segunda edición podemos extraer los siguientes significados:

<p><b>SUPUESTO</b></p>	<p>Del part. irreg. de suponer; lat. suppositus).</p> <p>1. m. Objeto y materia que no se expresa en la proposición, pero es aquello de que depende, o en que consiste o se funda, la verdad de ella.</p> <p>2. m. Suposición, hipótesis.</p> <p>3. m. Fil. Todo ser que es principio de sus acciones</p>
<p><b>AXIOMA</b></p>	<p>Del lat. axiōma, y este del gr. ἀξίωμα).</p> <p>1. m. Proposición tan clara y evidente que se admite sin necesidad de demostración.</p> <p>2. m. Mat. Cada uno de los principios fundamentales e indemostrables sobre los que se construye una teoría.</p>

<b>POSTULADO</b>	<p>(Del part. de postular).</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. m. Proposición cuya verdad se admite sin pruebas y que es necesaria para servir de base en ulteriores razonamientos.</li> <li>2. m. Geom. Supuesto que se establece para fundar una demostración.</li> </ol>
<b>PRINCIPIOS</b>	<p>Del lat. Principium. Tiene 9 acepciones, entre las cuales mencionamos:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>3. m. Base, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discurrendo en cualquier materia.</li> <li>4. m. Causa, origen de algo.</li> <li>5. m. Cada una de las primeras proposiciones o verdades fundamentales por donde se empiezan a estudiar las ciencias o las artes.</li> <li>6. m. Norma o idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta.</li> </ol>
<b>NORMA</b>	<p>Del lat. norma, escuadra)., tiene 5 acepciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. f. Regla que se debe seguir o a que se deben ajustar las conductas, tareas, actividades, etc.</li> </ol>
<b>LEY</b>	<p>Del lat. lex, legis), tiene 12 acepciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. f. Regla y norma constante e invariable de las cosas, nacida de la causa primera o de las cualidades y condiciones de las mismas.</li> <li>2. f. Cada una de las relaciones existentes entre los diversos elementos que intervienen</li> </ol>

	<p>en un fenómeno.</p> <p>3. f. Precepto dictado por la autoridad competente, en que se manda o prohíbe algo en consonancia con la justicia y para el bien de los gobernados.</p>
<p><b>TEORIA</b></p>	<p>1. Conocimiento que se tiene de una cosa y que está basado en lo que se supone o se piensa y no en la experiencia o en la práctica.</p> <p>2 Conjunto de reglas, principios y conocimientos que forman la base de una ciencia, una técnica o un arte.</p> <p>3 Conjunto de leyes o razonamientos que intentan explicar un fenómeno determinado: Darwin elaboró una teoría sobre la evolución del hombre.</p>

Fuente: [www.rae.es](http://www.rae.es); es.thefreedictionary.com.

Del análisis terminológico queda claro que el término supuesto no es lo mismo y no se lo puede usar indistintamente como axioma, norma, ley, ni teoría, ya que no estamos hablando de reglas que se deben seguir, ni muchos menos de principios y conocimientos fundamentales y organizados como son las teorías, los axiomas y las leyes.

Cuando indagamos acerca del significado de los conceptos de postulados y principios vemos que los conceptos se pueden llegar a confundir y podríamos llegar a aceptar cierta desviación con el término postulado.

Pero supuesto no es lo mismo que principios ya que los supuestos no rigen el pensamiento o la conducta de algo, ni son considerados

como puntos de partida de algo. Sin embargo podríamos llegar a hablar de supuestos o postulados indistintamente si consideramos a estos últimos como base de razonamientos y análisis posteriores que se aceptan sin demostración.

Considerando el análisis anterior, las tres palabras denotan un significado diferente. Creemos que la desviación terminológica es inaceptable, y que es necesario diferenciar los conceptos, puesto que el término supuesto se refiere a aquella proposición en que se basa o se funda algo y que se supone verdadera, a través de ellos no se pretende regir ni determinar ninguna preposición.

El objetivo principal de la Teoría Contable es suministrar una base para la predicción y la explicación de las conductas y los hechos contables. Para construirla son necesarios los supuestos básicos, es decir, son necesarios supuestos, datos en que se basa o se apoya toda la actividad contable.

Los supuestos contables son premisas fundamentales sin las cuales no podrían realizarse los abordajes contables. Son ideas, juicios o teoría que se supone verdadera, aunque no se haya demostrado o confirmado, y a partir de la cual se extrae una consecuencia o una conclusión, es decir a partir de los cuales podemos decir y reflexionar a acerca de lo que es y no es parte de la Contabilidad; son indispensables para el correcto funcionamiento de los distintos sistemas o segmentos contables por lo que deben relevar toda la estructura de la Contabilidad, al igual que los términos primitivos que usamos de otras disciplinas.

Para hacer la tarea contable hace falta tomar términos de otras disciplinas, como los números, las unidades de medida, los objetos, los sujetos, entre otros.

Los supuestos básicos pueden ser generales y particulares con respecto a la Teoría General Contable, los supuestos básicos

generales son aquellos que son comunes a todo la Teoría General de la Contabilidad y los supuestos básicos particulares son aquellos propios de cada segmento de la contabilidad.

### 3. Supuestos básicos de la Contabilidad según el profesor R Mattessich y el profesor García Casella Carlos Luis.

Concepto	R. Mattessich	Garcia Casella, C.L (2000)
<b>Definición de Contabilidad</b>	“La Contabilidad es una disciplina que se ocupa de la descripción cuantitativa y de la proyección de la circulación de ingresos y de los agregados de riqueza a través de un método basado en el siguiente conjunto de supuestos básicos (después de haberse comprobado minuciosamente estos supuestos que le permiten ser considerados como condiciones necesarias y suficientes).”	“La Contabilidad se ocupa de explicar y normar las tareas de descripción, principalmente cuantitativa, de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas diversas de cada ente u organismo social y de la proyección de los mismos en vista al cumplimiento de metas organizacionales a través de sistemas basados en un conjunto de supuestos básicos y adecuados a cada situación.  Se basaría en ciertos términos primitivos y supuestos básicos generales y particulares.
<b>Términos</b>	<b>.Número:</b> elemento del cuerpo de los números reales.	<b>•Número:</b> elemento del cuerpo de los números reales.

<p><b>primitivos propuestos</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Valor:</b> número que expresa una preferencia real o supuesta.</li> <li>• <b>Unidad monetaria:</b> base de un sistema monetario real o ficticio.</li> <li>• <b>Intervalo de tiempo:</b> momento del tiempo que se desea registrar.</li> <li>• <b>Objetos económicos:</b> activo y pasivo perteneciente a una persona u otra unidad económica.</li> <li>• <b>Supuestos económicos:</b> personas físicas, jurídicas o grupo de ellas que llevan a cabo actividades económicas.</li> <li>• <b>Conjunto:</b> colección de objetos, sujetos o sucesos.</li> <li>• <b>Relaciones:</b> subconjunto del producto cartesiano de dos o más conjuntos.</li> <li>..</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•<b>Valor:</b> número que expresa una preferencia real o supuesta.</li> <li>• <b>Unidad de medida:</b> en base</li> <li>•<b>Intervalo de tiempo:</b> momento del tiempo que se desea registrar.</li> <li>•<b>Objetos:</b> recursos circulantes pertenecientes a personas o entes.</li> <li>•<b>Sujetos:</b> personas físicas, jurídicas o grupos de ellas.</li> <li>•<b>Conjunto:</b> colección de objetos, sucesos o sujetos.</li> <li>•<b>Relaciones:</b> subconjunto del producto cartesiano de dos o más conjuntos.</li> </ul>
<p><b>Supuestos</b></p>	<p>“1. Existe un supuesto numérico para expresar o</p>	<p>1. Existe un sistema numérico para expresar o</p>

<p><b>básicos</b></p>	<p>medir preferencias (valores) en forma de cantidades monetarias o no monetarias.”</p> <p>“2 Existe un sistema numérico para ordenar, adicionar y medir intervalos de tiempo”</p> <p>“3. Existe un conjunto de objetos económicos (activos y pasivos) cuyas características (valor, cantidad, numero, etc.) son susceptibles de cambio”</p> <p>“4. Existe un conjunto de sujetos económicos (personas físicas, jurídicas y grupos) que poseen, deben o controlan objetos económicos y tienen derecho a expresar su preferencias acerca de ellos.”</p> <p>“5 Existe al menos una unidad o entidad económica (compuesta por sujetos y objetos económicos) cuya riqueza y cambios en la misma van a ser descritos”</p> <p>“6 Existe un conjunto de relaciones denominado “estructura de la unidad”</p>	<p>medir preferencias (valores) en forma de cantidades monetarias o no monetarias.</p> <p>2. Existe un sistema numérico para ordenar, adicionar y medir intervalos de tiempo.</p> <p>3. Existe un conjunto de objetos, hechos y personas cuyas características (valor, cantidad, número, etc.) son susceptibles de cambio.</p> <p>4. Existe un conjunto de sujetos (personas físicas, jurídicas y grupos) que tienen relaciones con los objetos, hechos y personas y expresan sus preferencias acerca de ellos.</p> <p>5. Existe, al menos, una unidad o entidad (compuesta por sujetos y objetos) cuyas diversas situaciones, en especial frente al cumplimiento de objetivos, se va a describir.</p> <p>6. Existe un conjunto de relaciones denominado</p>
-----------------------	--	--

	<p>(esta estructura es representada por un sistema jerarquizado de clases llamadas cuentas)”</p> <p>“7 Existe una serie de fenómenos (reflejados en forma de operaciones) llamados transacciones las cuales cambian la estructura y la composición de los objetos económicos</p> <p>“8. Cada transacción T, que va a ser reflejada en el sistema de cuentas (transacción contable) atribuye un valor (<math>V_{ij}</math>) a un vector tridimensional, formado por la cuenta que va a ser abonada <math>a_i</math> (valor negativo), la cuenta que va a ser cargada <math>a_j</math> (valor positivo) y un intervalo de tiempo <math>t_r</math>:</p> <p>9. Para cada cuenta <math>a_i</math> (<math>i=1, \dots, y</math>) es posible en cualquier momento (por ejemplo después del transcurso de un periodo de tiempo <math>P^8 \geq 0</math> realizar una operación B llamada saldar. Esta operación atribuye un valor <math>V_i</math> a la cuenta <math>a_i</math> (<math>i=1, \dots, y</math>), que es determinado por adicción lineal de todos los valores</p>	<p>“estructura de la unidad” que está representado por un sistema jerarquizado de clases llamado plan de cuentas.</p> <p>7. Existe una serie de fenómenos que cambian la estructura y composición de los objetos.</p> <p>8. Existen unos objetivos específicos o necesidades de información dadas, las cuales deben ser cubiertas por un concreto sistema contable. La elección de las reglas - hipótesis específicas - depende del propósito o necesidad señalados.</p> <p>9. Existe un conjunto de reglas alternativas (hipótesis específicas) que determinan qué valores deben ser utilizados en cada registración.</p> <p>10. Existe un conjunto de</p>
--	---	---

	<p>positivos y negativos registrados desde el comienzo al final del periodo <math>p^8</math></p> <p><math>B(a_i, p^8) = V_i^8 = \sum \sum (v_{ji}^2 - v_{ij}^2)</math></p> <p>“10 Existen unos objetivos especificos o necesidades de información dadas, las cuales deben ser cubiertas por un concreto sistema contable. La elección de reglas contables (hipótesis específicas) (ver puntos 11 al 19) depende del propósito o necesidad señalada”.</p> <p>“11. Existe un conjunto de reglas alternativas (hipótesis específicas) que determinan que valores deben ser adscriptos a una transacción”</p> <p>“12. Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan los valores de reembolso de las obligaciones monetarias”</p> <p>“13. Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan si un</p>	<p>reglas alternativas que determinan el sistema de clasificación de las cuentas.</p> <p>11. Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan los datos de entrada y el grado de agregación de esos datos.</p>
--	--	--

	<p>transacción:</p> <p>I.Modifica los resultados (y, consecuentemente, el neto) de una entidad, o</p> <p>II.Modifica el neto, pero no los resultados de la unidad económica, o</p> <p>III.No altera el neto (y, por lo tanto tampoco los resultados) de la entidad A.</p> <p>“14. Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan el sistema de clasificación de las cuentas”</p> <p>15. Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan los datos de entrada y el grado de agregación de estos datos”</p> <p>16. Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan la duración esperada de la unidad económica y la duración de los periodos contables”.</p> <p>“17. Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan si y cuando un suceso económico provoca una transacción contable (por ejemplo, la operación</p>	
--	---	--

	<p>T)</p> <p>“18. Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan la distribución de los valores entre las sub-entidades”</p> <p>“19 Existe un conjunto de reglas alternativas que expresan las condiciones bajo las cuales dos o más entidades deben ser consolidadas”</p>	
--	--	--

La formulación efectuada por el profesor Mattessich hace más de 45 años se ha constituido en un primer paso importante y ha inspirado los avances futuros de buscar los fundamentos en los cuales descansa nuestra disciplina.

García Casella (2000, 2001) toma en consideración lo planteado por Mattessich y avanza formulando supuestos y términos primitivos que contemplan una visión más amplia de la realidad contable. De su lectura podemos contemplar un discurso contable más general, más abarcativo que el formulado por Mattessich en 1964, ya que permite asumir ciertas conclusiones en que se basa o se apoya la actividad y realidad contable; según el autor ésta:

- No se ocupa exclusivamente de objetos económicos sino también de objetos no económicos (sociales, ambientales y gerenciales);
- No se compone solamente de objetos, incluye también hechos y personas a las que contabiliza;
- Puede realizar descripciones cuantitativas y descripciones cualitativas,

- No se corresponde exclusivamente a lo que se llama juego de suma cero (lo que pierde uno lo gana el otro);
- No se reduce a transacciones económicas, la materia de la Contabilidad es más amplia que solo operaciones o transacciones.
- Abarca y contempla varias bases de mediciones, no trabaja exclusivamente con mediciones monetarias.
- Posee una metodología que se aplica al conocimiento y predicción de los fenómenos que estudia, ésta metodología es específica y posee sus propios supuestos y reglas de funcionamiento que son independientes de otras disciplinas.
- Se readapta y se perfecciona para responder en cada momento a los requerimientos de una realidad económica y social en constante cambio.

#### **4. Algunas propiedades generales de los supuestos.**

La formulación de los supuestos básicos generales y supuestos básicos particulares de la Contabilidad deben responder a ciertas características fundamentales para que realmente se constituyan en premisas fundamentales a partir de los cuales podamos decir y reflexionar a acerca de lo que es y no es parte de la Contabilidad.

Es indispensable que los supuestos generales y particulares sean formulados de manera tal que los mismos tengan coherencia como partes de una sola disciplina: la Contabilidad. Para ello los supuestos básicos generales deben ser consistentes, generales y abarcativos de manera tal que permitan el desarrollo de supuestos básicos particulares de los distintos segmentos contables.

Entre las principales características o propiedades a considerar en la formulación de los supuestos contables podemos mencionar las siguientes: consistencia, independencia y completitud. Dichas propiedades hacen que los supuestos formulados sean útiles e

interesantes para el desarrollo y avance de una Teoría General Contable.

Que sea consistente queremos decir que a través de ellos no sea posible derivar una contradicción. Que los mismos permitan unir y relacionar las partes de la realidad contable a fin de darles unidad y coherencia como parte de una sola disciplina.

Un supuesto es independiente si no puede demostrarse a partir de los demás. Esta propiedad o característica no es tan importante como la consistencia y la coherencia. Un conjunto de supuestos inconsistente es totalmente inútil y objetable desde el punto de vista de la lógica, sin embargo no puede hacerse ningún tipo de objeción lógica al hecho que los supuestos no sean independientes.

Completitud: Un conjunto de supuestos es completo si no es posible añadirle nuevos supuestos y el sistema en cuestión se convierta en dependiente o inconsistente. La formulación de los supuestos generales debe ser lo suficientemente general y completo para engendrar y abarcar todas las proposiciones fundamentales en que se apoya la actividad contable.

## 5. BIBLIOGRAFIA

GARCIA CASELLA, Carlos Luis (2000) “Curso Universitario de Introducción a la Teoría Contable – Parte Primera” Editorial Economizarte Bs As. ISBN 987-9372-21-1 92 pág.

GARCIA CASELLA, C. L., y RODRIGUEZ DE RAMIREZ, M. d. (2001). Elementos para una Teoría General de la Contabilidad. Buenos Aires, Argentina, Editorial La Ley. ISBN: 950-527-480-7.

MATTESSICH, R. (1964): “Contabilidad y Métodos Analíticos”, traducción de María del Carmen Rodríguez de Ramirez y Carlos Luis García Casella. La Ley, Buenos Aires. ISBN 950-527-731-8 486 páginas.

### ***Páginas web consultadas***

<http://es.thefreedictionary.com>

Diccionario de la lengua Española, vigésima segunda edición,  
[www.rae.es](http://www.rae.es)

Este Libro se terminó de imprimir en el mes de Mayo de 2013 en los  
Talleres Gráficos Yael.  
Av. Córdoba 2210 – 11 piso.  
C.A.B.A