

**INFORME FINAL DEL PROYECTO DE INVESTIGACIÓN
Y DESARROLLO (PID) N° 3.415/92**

Proyecto aprobado por el Directorio del CONSEJO NACIONAL DE INVESTIGACIONES CIENTÍFICAS Y TÉCNICAS (CONICET) de la Secretaría de Ciencia y Tecnología de la Presidencia de la Nación Argentina por Resolución N° 1.229 del 03 de agosto de 1993.

Director del Proyecto:

Doctor en Ciencias Económicas y Contador Público
CARLOS LUIS GARCÍA CASELLA

Título del Proyecto:

**"ENFOQUE MULTIPARADIGMÁTICO DE LA CONTABILIDAD:
MODELOS, SISTEMAS Y PRÁCTICAS DEDUCIBLES PARA
DIVERSOS CONTEXTOS"**

31 DE MARZO DE 1997

Nómina de Investigadores Intervinientes en el Proyecto:

CARLOS LUIS GARCÍA CASELLA

Doctor en Ciencias Económicas y Contador Público, Profesor Titular (1992/96)

LUISA FRONTI DE GARCÍA

Doctora en Ciencias Económicas y Contadora Pública, Profesora Titular (1992/96)

MARÍA DEL CARMEN RODRIGUEZ DE RAMIREZ

Contadora Pública, Profesora Adjunta (1992/96).

Personal de Apoyo

ANDRÉS SHOCRON

Contador Público (1992)

PATRICIA MIRIAM KWASNYCIA

Contadora Pública (1992/96)

MARÍA ROSA FELELLA

Contadora Pública (1992/94)

GUSTAVO GNUS

Contador Público (1994)

MIGUEL MARCELO CANETTI

Contador Público (1994/96)

NILDA HEBE FURMAN

Contadora Pública (1996)

SERAFINA FARINOLA

Contadora Pública (1996)

Becarios

MARIO RAÚL PIÑA

Contador Público (1992/95)

JUAN MARTÍN CARRATALÁ

Contador Público (1992/93)

INÉS MERCEDES GARCÍA FRONTI

Contadora Pública y Licenciada en Administración (1994/96)

NÉSTOR PABLO LAVERGNE

Licenciado en Economía (1996)

ÍNDICE GENERAL DE LA OBRA

ÍNDICE

0. - Introducción.
1. - La escuela anglosajona de Contabilidad y su tratamiento en el libro "Replanteo de la Técnica Contable" (1980).
2. - El trato dado a la doctrina europeo-continental en el libro "Replanteo de la Técnica Contable" (1980).
3. - El trabajo de Sanders, Hatfield y Moore (1939).
4. - Comentario sobre el libro "The Economics of Accountancy" - de John B. Canning (1929).
5. - Naturaleza de la Contabilidad.
6. - El dominio o universo del discurso contable.
7. - Un aporte a la investigación empírica: utilidad de los cambios introducidos por la Resolución General N° 195 de la Comisión Nacional de Valores.
8. - Problemas de Mattessich y sus hipótesis.
9. - Problemas derivados de los supuestos de Chambers. (1969)
- 10.- Comentarios al autor colombiano Régulo Millán Puentes (1992)
- 11.- Comentarios al autor brasileño Antonio López de Sá (1992)
- 12.- La capacidad informativa de los estados contables según los modelos contables patrimoniales implícitos.
- 13.- Aproximaciones a los modelos contables gerenciales.
- 14.- Formación y actuación del contador gerencial.
- 15.- Requerimientos acerca de los Estados Contables Proyectados.
- 16.- La Contabilidad Ecológica para la determinación de los resultados.

- 17.- La Contabilidad del Medio Ambiente como parte de la Contabilidad Social No-Económica.
- 18.- La Teoría Contable y los Modelos Contables Gerenciales.
- 19.- Caminos a recorrer para la revisión y emisión de Normas Contables en un contexto de integración regional.
- 20.- Prioridad de los sistemas contables societarios respecto a los informes contables periódicos.
- 21.- La Contabilidad Gubernamental como rama de la Ciencia Contabilidad.
- 22.- Consideraciones académicas respecto a la normativa contable resuelta por Resolución Nº 25 del Secretario de Hacienda de la Nación Argentina.
- 23.- Investigación empírica respecto a normas del B.C.R.A.: la 2.180.
- 24.- Informe sobre el Statement AAA 1966.
- 25.- Informe sobre la Teoría Contable y la aceptación que merece AAA 1977.
- 26.- Las normas contables argentinas y las del I.A.S.C.
- 27.- Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Estados Unidos de Norteamérica (U.S. - G.A.A.P.).
- 28.- Plan General de Contabilidad de España (1990)
- 29.- Introducción a las Directivas de la Comunidad Económica Europea.
- 30.- Relevamiento de Contabilidad Ambiental.
- 31.- Trabajos de investigación presentados a Congresos, Jornadas, etc.; publicados e inéditos en vías de publicación.
- 32.- Conclusiones y propuestas para el futuro.

CAPÍTULO N° 17:

**LA CONTABILIDAD DEL MEDIO AMBIENTE COMO
PARTE
DE LA CONTABILIDAD SOCIAL NO-ECONÓMICA**

17.- La Contabilidad del Medio Ambiente como parte de la Contabilidad Social No-Económica

1.- La pregunta inicial

Frente a la pregunta inicial, que solicita que establezcamos en qué medida puede responder, la Contabilidad Nacional, a las necesidades de las políticas del medio ambiente nuestra respuesta es: en poca o escasa medida.

¿Por qué esta negativa? Porque la Contabilidad Nacional o Económica aunque algunos la llamen Social no es lo que estimamos debe ser la Contabilidad Social. Y al ser los temas medio ambientales principalmente sociales, aunque en parte económicos, creemos que se debe buscar ubicar la solución de las demandas citadas en modelos contables propios y exclusivos de la Contabilidad Social.

Sin embargo, aceptamos que muchos colegas están trabajando pensando que puede incluirse este tema en la Contabilidad Nacional.

2.- La Contabilidad y sus segmentos

Partimos de la base que la Contabilidad comprende 5 o más segmentos. Ellos serían:

- a) Contabilidad Patrimonial o Financiera;
- b) Contabilidad Gerencial o Administrativa;
- c) Contabilidad Gubernamental o Pública;
- d) Contabilidad Económica o Nacional; y
- e) Contabilidad Social¹.

Cada uno de esos segmentos tienen entre sí diferencias fundamentales, así:

¹ GARCÍA CASELLA, Carlos Luis, "Distintas formas posibles de encarar la Contabilidad Social como segmento contable", en revista Administración de Empresas, Año XX, N°s 235/6, Octubre/Noviembre 1989, pág. 595, Buenos Aires.

Objetivos

Patrimonial: Patrimonio y su evolución.

Gerencial: Cumplimiento de metas organizacionales.

Gubernamental: Servicios a los contribuyentes y su aporte.

Económica: Propuestas de la Teoría Macro Económica.

Social: Propuestas de las Teorías Micro y Macro Sociológicas.

Método

Patrimonial y económica: Partida Doble, basada en el Principio de Dualidad².

Gerencial: Ecuaciones múltiples micro sociológicas.

Gubernamental y Social: ecuaciones múltiples macro-sociológicas.

Pero todos estos segmentos tienen como sustento a la Contabilidad que es tal "porque sus elaboraciones (sistemas contables) reconocen la realidad a través de modelos contables que ubican los datos relevantes en las unidades contables llamadas cuentas."

"Es secundario todo lo demás y, como tal, se adaptará a la respectiva situación decisoria y correspondiente sistema contable"³.

De este modo, la Contabilidad en general y la Contabilidad Social en particular, no depende:

a) exclusivamente de los problemas económicos de los entes sujetos a su labor;

b) ni la dualidad y el método de Partida Doble son su esencia;

c) ni los modelos contables se deben referir exclusivamente a variaciones de capital o patrimonio.

² MATTESSICH, Richard, *Accounting and Analytical Methods*, Richard D. Irwin, 1964, Homewood, Illinois, págs. 33/35

³ Idem (1) págs. 595/596.

3.- Naturaleza social del fenómeno ecológico

Para Díaz et al⁴ "se conceptualiza el tema como asignable a una dimensión diferente de la que informan los sistemas contables tradicionales."

Y creemos que eso ocurre porque los dichos sistemas contables tradicionales no corresponden al segmento que llamamos Contabilidad Social.

Esa crítica abarca tanto a la Contabilidad Financiera como a la Contabilidad Gerencial y la Contabilidad Económica.

Si hay grupos humanos que tienen metas comunes tales como: disminución de la mortalidad infantil, vivienda digna para cada vez más personas, aumento de la alfabetización, etc., creemos que la meta de mantener o mejorar el medio ambiente es una más de ellas.

Aunque tenga un costo económico, creemos que es pecar de economicismo considerar que eso es lo fundamental. Si esos son los objetivos de la sociedad ("sociales") debemos medir si se cumplen y en qué proporción de lo deseado se logran. Problema aparte será el económico.

4.- Medición económica del impacto ambiental su falencia

Sobre este tema, Díaz et al⁵ mencionan:

- a) enfoque del costo de oportunidad marginal;
- b) tratamiento convencional en la economía del bienestar;
- c) modelo de la brecha ecológica.

Consideramos que pueden servir desde el punto de vista de la ciencia y la política económica pero son insuficientes desde el punto de vista de la ciencia y política social.

⁴ DÍAZ, Jorge; I-RIADI, Fredy M. Y ARAIJA, Amparito S., "Contabilidad y Medio Ambiente. Una revisión interpretativa", en Trabajos Interamericanos y Nacionales, XXª Conferencia Interamericana de Contabilidad, CENAPEC, Santo Domingo, 1993, pág. 179.

⁵ Idem pág. 193 y ss.

Por ello, reiteramos que "los temas reales de investigación y trabajo profesional son temas económicos-sociales que exceden del marco de la Contabilidad Económica. Los tratará la Contabilidad Social sola o acompañando a la Contabilidad Económica."⁶

Pero como somos partidarios de sistemas contables monopropósito y no multipropósito, creemos que es bueno que Modelos Contables Macro Sociales sirvan como elemento de información a la par de los Modelos Contables Macro Económicos.

5.- El apego a la Partida Doble como inconveniente para Contabilizar temas del Medio Ambiente

Podríamos enumerar muchas ponencias de Contabilidad Económica que muestran un excesivo apego a la Partida Doble lo que es igual a hablar de juegos de suma 0, mientras los teóricos de la administración aceptan los juegos que no son de suma 0.

En la conferencia en ocasión del 500º Aniversario de la publicación de la Summa de Pacioli (noviembre 18 y 19, 1992, Siena - Italia) se hizo patente que a través de la Contabilidad se estaba homenajeando a la primera publicación de registro por Partida Doble.

Si recorremos los trabajos de Richard Ruggles; Adrian M. Bloem o Martin Shubik encontramos, que el desarrollo de la Contabilidad del Ingreso Nacional llega en la propuesta de revisión del sistema de Naciones Unidas de Cuentas Nacionales a las siguientes 11 cuentas⁷:

- "1. Production.
2. Generation of income.
3. Allocation of primary income.
4. Secondary distribution of income.
5. Redistribution of income.

⁶ Idem (1) pág. 619.

⁷ RUGGLES, Richard, "National Income Accounting Concept and Measurement - Economic Theory and Practice, en The Conference on the Occasion of 500th Anniversary of the Publication of Pacioli: Summa. The first publication on double-entry bookkeeping, Siena - Italia, 1992, págs. 13 y 14.

6. Use of income.
7. Acquisition of non-financial assets.
8. Acquisition of financial assets.
9. Other change in the volume assets.
10. Revaluations.
11. Balance sheet."

Donde se localiza la teoría económica atrás del plan contable y el método de Partida Doble como esencial.

Para Bloem⁸ "a very specific use of the National accounts data is the one advocated by environmentalists, one of the (re) current proposal in this area is to show the effect of Economy on the environment by subtracting the costs of redeeming on preventing damage caused by production and consumption from the 'normal' Gross Domestic product. In view of the harm this may do to the use and usefulness of these macro-economic data reference was made to an apparent 'fatal attraction' of the National accounts in this respect at the 1992 Congress of the International Association on Income and Wealth in Flims."

Con ello muestra que la Contabilidad Económica podrá dar un subproducto útil en materia ambiental, pero no plantearía el tema en forma integral. Llamo forma integral a la realidad humana-social de la cual lo económico es sólo una parte.

Y Shubik reduce la Contabilidad Patrimonial cuando dice⁹:

"The gap between the language of the economist and the accountant comes about to a great extent because even the most sophisticated general economic models are too simple to be used to analyze in any depth the myriad of ad hoc problems which confront the businessman and accountant in every day life. Accounting is designed as a Practical applied information processing device to aid the businessman with limited time" (subrayado nuestro).

⁸ BLOEM, Adrian M., "National Accounts: Roots, Role and Responsibility", en citado en (7), pág. 6.

⁹ SHUBIK, Martin, "Accounting and its relation shop to general - Equilibrium Theory", en citado en (7), pág. 10.

Pero nos envía al trabajo del reconocido Yuji Ijiri que postula "The beauty of Double-Entry Bookkeeping"¹⁰ lo cual no me animo a poner en duda pero reclamo salir el 'global language of business'¹¹ y llegar al lenguaje global de todo tipo de organización con objetivos no exclusivamente económicos.

6.- Aproximaciones a Modelos Contables Sociales aptos para Medio Ambiente

Para acercarnos a lo que necesita la Contabilidad Social y, dentro de ella, la Contabilidad del Medio Ambiente propondríamos que se crearan Modelos Contables Específicos que comprenderían:

- a) Definición de objetivos a cumplir;
- b) Unidad de medida de cumplimiento;
- c) Variables relevantes a tomar en cuenta; y
- d) ecuaciones de interrelación de variables.

De ella surgirían los sistemas contables concretos-sociales o medioambientales que superarían las limitaciones de considerar la realidad con criterio económico exclusivo y en base al principio de dualidad.

¹⁰ IJIRI, Yiju, "The beauty of Double-Entry Bookkeeping and its impact on the National of Accounting Information", en citada en (7), pág. 21.

¹¹ Idem pág. 23.