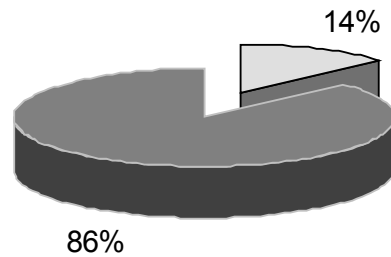

Dr. Juan Carlos Scarabino



VALUACIÓN DE BIENES DE USO

El caso de las empresas industriales

U C E L
UNIVERSIDAD DEL CENTRO EDUCATIVO LATINOAMERICANO
ROSARIO

La presente publicación expresa ideas que son responsabilidad exclusiva del autor.

Rosario, Noviembre de 2006. Se Imprimen 200 ejemplares.

Copyright by Editorial UCEL: *Universidad del Centro Educativo Latinoamericano*.

Queda hecho el depósito que previene la ley 11.723. Queda, por esta ley, prohibida y penada su reproducción.

Impreso y armado final en CERIDER.

Impreso en Argentina / Printed in Argentine.

Scarabino, Juan Carlos

Valuación de bienes de uso: el caso de empresas industriales -

1ª ed. - Rosario: el autor, 2006.

131 p.; 0x0 cm.

ISBN – 10: 987-05-1709-9

ISBN – 13: 978-987-05-1709-2

1. Empresas Industriales. 2. Bienes de Uso. I. Título

CDD 338.47

Fecha de catalogación: 12/10/2006

AGRADECIMIENTOS

A mi familia

Por brindarme permanentemente su afecto, su apoyo y su invaluable ayuda en la realización de esta tesis doctoral.

Al Dr. Alfonso López Viñegla

Por aceptar la dirección de este trabajo y brindarme no solamente su valioso tiempo, sino también sus conocimientos y el permanente incentivo de sus palabras de aliento, que lograron incrementar la confianza necesaria para la realización del mismo.

Al Dr. C. P. Germán Luis Húber

Quien pese a los graves problemas ocurridos en su ciudad, ha seguido muy de cerca la evolución del presente, aportando ideas para poder llegar a buen puerto.

A la Facultad de Ciencias Económicas Y Estadística de la Universidad Nacional de Rosario

Por haber permitido que obtuviera mi título de grado, brindado la posibilidad de ejercer la docencia en sus claustros y ofrecido la viabilidad de elaborar esta Tesis Doctoral.

A la Universidad de Centro Educativo Latinoamericano (UCEL)

Por haber brindado la posibilidad de ejercer la docencia en sus claustros y ofrecido la viabilidad de publicar esta Tesis Doctoral.

Al Dr. William Roberto Daros, por su inestimable colaboración en la realización de esta publicación.

Al Dr. Amaro Ramón Yardín, por estar siempre dispuesto a contestar cualquier duda y a colaborar con el aporte de bibliografía.

Al Licenciado Ramón Fica Carrasco, por su orientación epistemológica y su permanente consejo metodológico.

A todos los que han tenido la deferencia de contestar mis e-mails, brindando información útil al presente trabajo.

A todos los que han destinado algo de su tiempo para responder la encuesta solicitada.

¡MUCHAS GRACIAS!

ÍNDICE

6	Resumen
7	Prólogo Dr. Alfonso López Viñegla
9	Capítulo I: Introducción
	Objetivos
	Objetivo general
	Objetivos específicos
	Preguntas de Investigación
	Justificación de la Investigación
	Viabilidad de la Investigación
	Consecuencias de la Investigación
13	Capítulo II: Desarrollo
	Marco Teórico Conceptual
	Tipo de Investigación
	Qué representa el valor de los bienes de uso
	Qué son las amortizaciones
	Fundamentación
	Concepto económico de producción
	Hipótesis
	Encuesta para conocer la opinión profesional
	Análisis de resultados
	Marco metodológico
	Sistema propuesto
	Consideraciones previas
	Lógica del sistema
	Desarrollo del sistema
	Funcionamiento del sistema
119	Capítulo III: Discusión de resultados y conclusiones
122	Bibliografía

RESUMEN

Las ideas generadoras que llevan a plantear el problema de investigación son las siguientes:

¿Es posible plantear la obtención del valor de utilización económica en las empresas industriales de la ciudad de Rosario?

¿Puede el mismo obtenerse a partir de los ingresos del periodo en estudio?

Se elabora el marco teórico, para ver como ha sido tratado el problema, evitar desvíos con respecto al planteo original y fijar la perspectiva del investigador.

Dado lo poco estudiado del tema, se propone una investigación exploratoria que sirva para identificar variables y sus relaciones potenciales entre ellas. Y una vez establecidas las mismas, se utiliza un proceso descriptivo, dado que no se conocen referentes empíricos y deben construirse los datos.

La hipótesis base sobre la cual gira la investigación es:

El flujo de fondo generado en el periodo, puede ser utilizado para aproximarse al valor recuperable de los bienes de uso en el mismo.

Con respecto al marco metodológico, el método de investigación es el cuanti - cualitativo, por lo que el paradigma es el interpretativo.

El sistema diseñado, si bien no demuestra la hipótesis en el sentido de determinar una consecuencia lógica de la evidencia, hace razonable aceptarla.

PRÓLOGO

Antes de iniciar este prólogo, creo que deben saber algo... hace unos años tuve el placer de conocer a Juan Carlos, el medio fue la red de redes, a la que sin duda le debo mucho, y en esta ocasión con más razón. El Dr. Scarabino, primer Doctor en Consolidación académica de la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística de la Universidad Nacional de Rosario, ha tenido a bien que introduzca esta gran obra. Yo le agradezco enormemente, ya que considero que es una persona activa, amigo de sus amigos, entusiasta en lo que hace -como se refleja en el trabajo que tienen entre sus manos-, riguroso, profesional y, ante todo, agradecido.

Su trayectoria lo dice todo, dado que ha recibido varios premios a la Investigación por parte de distintos Consejos Profesionales, llegando al punto de recibir un Diploma de Beneplácito y Reconocimiento de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación... no tengo palabras... pero sí que tengo sentimientos, pues participo en satisfacción de sus éxitos.

Dirigí su Tesis, trabajo que defendió con brillantez, y que en parte se convierte en el trabajo que ustedes ahora van a disfrutar. Este trabajo aborda aspectos relacionados con la valoración de los bienes de uso, respondiendo a cuestiones que se mantienen activas, llegando a conclusiones que dan réplica a los interrogantes que se plantean en nuestra profesión.

Dentro del paradigma interpretativo, el lector puede ver la combinación de los métodos cuantitativo y cualitativo. Se desarrolla un prototipo de sistema, donde se da uso al flujo de fondos generado en el período, aproximándose al valor de uso económico de cada bien, comparándolo con su valor neto de realización, cuestión ésta muy abordada actualmente en la normativa internacional contable.

Creo -sinceramente- que el objetivo de la investigación está cumplido, aportando hipótesis teóricas sobre los aspectos mencionados y creando, a su vez, un elemento metodológico que facilita su puesta en escena, sistematizando la realidad, para que no sea contrapuesta a lo empírico y así pueda servir de base científica a la normativa contable.

¡Disfruten su lectura!

Dr. Alfonso López Viñegla
Profesor Titular Universitario
Universidad de Zaragoza
<http://cuadrodemando.unizar.es>
<http://www.ciberconta.unizar.es/cv/alfonsolopez.htm>

CAPÍTULO I

INTRODUCCIÓN

En el año 1998, el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Santa Fe, instituye con carácter nacional, el Premio Arévalo a la investigación. El tema de ese año fue precisamente "Lineamientos para determinar el valor recuperable de los Bienes de Uso". Esto indicaba a las claras que el tema ameritaba un basamento de tipo científico, que permitiera posicionarse en una postura epistemológica para ir logrando la revalorización de nuestra disciplina, en una cuestión que precisamente no estaba del todo clara.

Y el ganador del mismo, el Contador Público G. L. Húber¹, expresaba "En la sección 1 vimos como el VNR desde la óptica del usuario externo de la información financiera admite dudas razonables en relación con su medición. También sucede con el VUE, cuya determinación, a nuestro juicio, es de opaca transparencia. Ambos componen el VR y son de tortuosa lectura".

Un año más tarde, en un trabajo de investigación presentado en las XX Jornadas Universitarias de Contabilidad, llevadas a cabo en Rosario, los días 03,04 y 05 de noviembre de 1999, el Doctor A. R. Yardín² exponía que "... el valor de utilización económica de los bienes de uso no puede ser representado a través de una cuantificación objetiva en algún momento intermedio de su vida útil. El concepto de valor de utilización económica de una bien de uso durante el transcurso de su vida útil es más un concepto abstracto que una magnitud objetiva".

Por lo tanto, como planteo del problema a investigar y siendo el valor de utilización económica, uno de los componentes del valor recuperable, propongo las siguientes preguntas:

¿Es posible plantear su obtención en las empresas indus-

¹ HÚBER G. L. (1998): El valor recuperable. Lineamientos para su determinación. Una propuesta: El valor recuperable integral.. Investigación ganadora del Premio Arévalo 1998. Páginas 29 y 30.

² YARDÍN, A. R. (1999): Reflexiones sobre la interpretación del significado de las depreciaciones de bienes de uso. Área Técnica. Comisión 2. XX Jornadas universitarias de contabilidad. Rosario. Argentina. Página 191.

triales de la ciudad de Rosario?

¿Puede el mismo obtenerse a partir de los ingresos del periodo en estudio?

Objetivos

En esta investigación me propuse los siguientes objetivos:

Objetivo general

Lograr construir, para empresas en marcha, un valor de utilización económica de los bienes de uso, cuando el mismo esté por debajo del valor histórico residual.

Objetivos específicos

Confirmar que la aplicación de un valor límite de los bienes de uso, sin ser explicitado, hace que no se tenga seguridad sobre su determinación.

Determinar que el flujo de fondos del periodo, puede ser utilizado para la obtención del valor de utilización económica de los bienes de uso.

Por lo tanto, puedo formular las siguientes:

Preguntas de Investigación

¿Cuáles serían las formas lógicas para poder analizar y diseñar el sistema de información?

¿Cuáles serían las variables de entrada y como se estructurará la información de salida de los distintos programas que conformen dicho sistema?

¿Con qué elementos evaluaría y controlaría el funcionamiento del mismo?

Justificación de la Investigación

Uno de los principales propósitos para este trabajo de investigación va a quedar orientado a la construcción de un dato, dado que no

existen referentes empíricos sobre el mismo. Para ello, y dentro del ámbito de las empresas en funcionamiento, se establecerá un criterio lógico para dicha construcción y se elaborará un sistema que permita la obtención del dato buscado, mediante la utilización del flujo de fondos del periodo en estudio.

Esto permitirá la utilización concreta del valor recuperable como valor límite de los bienes de uso, logrando de esa manera que los mismos estén mejor valuados, permitiendo mejores decisiones empresariales y, consecuentemente, se ayudará al usuario de los estados contables a comprender el camino seguido para llegar a comparar con los valores límites.

En definitiva, nuestra aportación pretende encontrar posibilidades prácticas, no exentas de valor científico, para la solución de un problema, que está caracterizada por la subjetividad, pero como bien expresa el contador G. L. Húber³ "... se establece la necesidad de reunir bases objetivas que respalden el concepto de valor cuando éste es aplicado como criterio de valoración. Por otro lado, algo similar sucede, cuando se debe documentar los mecanismos utilizados para fijar el valor límite por aplicación del valor recuperable".

Se pretende aportar hipótesis teóricas sobre este punto, creando a su vez, un elemento metodológico que facilite su aplicación, de manera tal forma que se logre sistematizar la realidad, para que no sea contrapuesta a lo empírico y así pueda servir de sustento científico a la normativa contable.

De esta manera, como Analista Universitario de Sistemas y docente de la cátedra de Sistemas de Información y Procesamiento de datos de la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística de la Universidad Nacional de Rosario, vería poder unir mis especificidades y determinar un valor recuperable de los bienes de uso, basado en ingresos reales.

También contribuiría a la investigación con una aplicación práctica de la Especialización en Costos y Gestión Empresarial que estoy a punto de culminar.

Como expresan O. A. Chaves y otros⁴, "el sistema contable constituye parte del sistema de información del ente, y podemos definirlo como un conjunto coordinado de procedimientos y técnicas que proporcionan datos válidos, luego de ordenar, clasificar, resumir y registrar hechos y operaciones económicas, que brindará información sobre los

³ Op. Cit. 1. Página 16.

⁴ CHAVES, O. A.; CHIRIKINS, H., DEALECSANDRIS, R. P., PAHLEN ACUÑA, R. J. M. Y VIEGAS J.C. *Teoría contable*. Bs. As., Ediciones Macchi, 1998, p. 48.

componentes del patrimonio del ente en un momento dado (en forma estática) y de sus variaciones, - que en caso de no estar relacionadas con movimientos de capital, las definimos como resultados -, correspondientes a un periodo dado y que permitirá tomar decisiones y ejercer la función de control".

Por lo tanto, la investigación que se va a llevar a cabo resulta conveniente, dado que aportará una herramienta a la profesión contable, jerarquizando la misma. Por otra parte, como el objetivo es ayudar a evaluar mejor los bienes de uso, tendrá implicaciones trascendentes en las decisiones que se tomen a partir de su utilización.

A su vez, este estudio vendrá a llenar un vacío existente en las aplicaciones contables.

Viabilidad de la Investigación

Para satisfacer los objetivos mencionados, cuento con los recursos financieros, humanos y materiales que determinarán los alcances de la misma, por lo que estimo realizarla dentro del plazo estipulado.

Consecuencias de la Investigación

Por medio del presente trabajo, pretendo obtener un aporte sistémico a las prácticas contables, contribuyendo a una mayor jerarquización de la profesión. Por lo tanto puedo afirmar que no tendrá consecuencias negativas.

CAPÍTULO II

DESARROLLO

Marco Teórico y Conceptual

Como ya he planteado mi objeto de estudio, dado que he explicitado los objetivos y las preguntas de investigación, y a su vez he procedido a evaluar su relevancia y factibilidad, debo ahora sustentar teóricamente la pretensión, etapa que algunos autores llaman elaborar el

marco teórico. Ello implica que debo analizar y exponer las teorías, los enfoques teóricos, las investigaciones y los antecedentes en general, que se consideren válidos para el correcto encuadre del estudio.

La elaboración del marco teórico, además de orientar la realización de la investigación, me ayudará a prevenir errores ya cometidos y ampliará mi horizonte de estudio, sirviéndome de guía.

La idea es orientarme sobre cómo realizaré el estudio, de allí la necesidad de acudir a los antecedentes a fin de ver como ha sido tratado el problema que intento investigar y evitar desvíos con respecto al planteo original.

Entonces para la elaboración del marco teórico, procederé en primer lugar a la revisión de la literatura correspondiente, pretendiendo detectar, obtener y consultar los materiales que pueden ser útiles a mi propósito.

La investigación sobre la literatura existente constituye uno de los filones más ricos para construir el marco teórico y si bien, la bibliografía es difícil que sea completa, lo importante es efectuar un proceso serio de indagación e información previa. La bibliografía constituye entonces, el basamento teórico del proyecto y de allí, su fundamental importancia.

Dankhe (1986) distingue tres tipos básicos de fuentes de información para llevar a cabo la revisión de la literatura⁵:

* Fuentes primarias (directas), que constituyen el objetivo de la investigación bibliográfica o revisión de la literatura y proporcionan datos de primera mano.

* Fuentes secundarias, que son compilaciones, resúmenes y listados de referencias publicadas en un área de conocimiento en particular, o sea son listados de fuentes primarias, por lo que reprocessan información de primera mano.

* Fuentes terciarias, que son documentos que compendian nombres y títulos de revistas y otras publicaciones periódicas, así como nombres de boletines, conferencias y simposios.

Me propongo entonces realizar una revisión de la teoría contable existente con referencia a mi objeto de estudio y dado que el vocablo ha sido utilizado con diferentes caracterizaciones, explico que adhiero a la de F. N. Kerlinger ⁶ quien manifiesta que "Una teoría es un conjunto de

⁵ HERNÁNDEZ SAMPIERI, R, FERNÁNDEZ COLLADO, C Y BAPTISTA LUCIO, P (1998). Metodología de la Investigación. Páginas 23/24.

⁶ KERLINGER F. N. (1975): Investigación del comportamiento. Técnicas y Metodología. Interamericana. México. Página 9.

construcciones (conceptos), definiciones y proposiciones relacionadas entre sí que presentan un punto de vista sistemático de fenómenos especificando relaciones entre variables, con el objeto de explicar y predecir los fenómenos". Es decir, entiendo por teoría a un conjunto de proposiciones interrelacionadas, capaces de explicar por qué y cómo ocurre un fenómeno.

"Las variables adquieren valor para la investigación científica cuando pueden ser relacionadas con otras (formar parte de una hipótesis o una teoría). En este caso se les suele denominar `constructos o construcciones hipotéticas'"⁷.

Y quiero citar en este punto, al filósofo francés J. H. Poincaré⁸ quien ya en 1905 expresaba: "La ciencia no tiene sino una excusa para su desesperante monotonía: la de servir para algo". Y también aclaraba: "Una teoría divierte; dos teorías pueden pasar. Mil teorías, construidas todas según el mismo modelo, dan náuseas. ¿Estamos más adelantados después de repetir mil veces lo mismo, no cambiando sino las palabras?". Para el citado filósofo, "todo lo que no es pensamiento es la nada absoluta". Para luego estructurar una oración que ha incidido en toda mi labor investigativa y sobre la cual siempre trato de elaborar mis hipótesis de trabajo: "La única realidad objetiva son las relaciones entre las cosas de las cuales resulta la armonía universal". Por lo tanto, considero que la tan mentada realidad económica está delimitada y moldeada a nuestra forma de encarar la ciencia.

Particularmente creo importante destacar que nunca vemos un fenómeno tal cual es, dado que el ser humano, con el solo hecho de enfocar la realidad, ya la está delimitando y moldeando, para poder construir su objeto de conocimiento. De esta manera logra una imagen, una forma de representar y de concebir el mundo. Y es precisamente en la adhesión a un cuerpo teórico, donde se fundamenta y objetiviza la actitud, que sirve a los científicos, en este caso contables, como medio para lograr su aproximación científica.

El científico debe comprender que no existe un hecho objetivo consistente que da origen a una incierta e hipotética experiencia subjetiva. Precisamente debe tener en cuenta el proceso inverso y partir de una experiencia de tipo subjetiva, sobre la cual no tiene dudas, crear una hipótesis objetiva, que será susceptible al error y revisada permanentemente.

⁷ Op. Cit. 1. Página 75.

⁸ POINCARÉ J. H. (1905): *La valeur de la science*. Flammarion. Francia (*The value of science*, 1907). <http://www.utm.edu/research/iep/p/poincare.htm> [Consulta 05 febrero 2003].

La subjetividad, según E. Pichón Rivière⁹, "es de naturaleza social". O sea "La subjetividad es al mismo tiempo singular y emergente de las tramas vinculares que la trascienden y con las que guarda una relación de productor y producido".

Por lo tanto, la sociedad se constituye entonces en una especie de contexto en el cual encontramos la clave de la constitución de la subjetividad.

Aclarado lo anterior y a fin de lograr una comprensión más acabada del estado del arte en nuestra disciplina, me parece interesante repasar la evolución histórica que ha sufrido la ciencia económica, que mantiene una estricta dependencia de la evolución del pensamiento contable de acuerdo a los paradigmas en los cuales se enroló, lo que me permitirá efectuar reflexiones de tipo epistemológico, consecuentemente con las distintas formas de desarrollo de la sociedad toda.

Y también realizar un estricto acto de justicia, como nos manifestara el siempre recordado colega J. V. Vitta¹⁰, al hablar de deontología del investigador contable.

"Respeto por lo realizado. No es aceptable generalizar un sentido de creación absoluta que desconozca algo o todo lo realizado en nuestra disciplina hasta el presente... La justicia exige respeto para los que, en una labor de siglos, supieron aportar a la contabilidad elementos nada desechables."

No debemos olvidar, como manifiesta L. Silk¹¹ que "la investigación se nutre de sí misma, un descubrimiento engendra otro más, una innovación trae otra; y con cada nuevo descubrimiento o innovación, aumenta el conjunto total de conocimientos científicos y tecnológicos".

Primeramente, se recorre un período empírico, donde es A. Ch. Littleton (1933)¹², uno de los autores que menciona algunos fundamentos, pero si bien los factores indicados, existieron en tiempos antiguos, hasta la edad media ellos estuvieron desperdigados y no llegaron a empujar al hombre a la innovación que representó la partida doble.

El citado autor indica siete elementos claves:

- * Propiedad privada
- * Capital

⁹ ADAMSON G. "Concepción de subjetividad en E. Pichón Rivière" en <http://www.geocities.com/Athens/Forum/5396/subjetividad.html>. [consulta 20/02/2003]

¹⁰ VITTA J. V. (2001): La Ética: una fiesta (La alegría de ser auténtico)., una fiesta. Rosario. Argentina. Síntesis. Página 43.

¹¹ SILK, L. S. (1965): Investigación científica, clave del progreso. México. Libreros Mexicanos Unidos. Página 75.

¹² www.acaus.org/history/hsanc.html. [consulta 07/10/2001]

- * Comercio
- * Crédito
- * Escritura
- * Dinero
- * Aritmética

Estos elementos, si bien existían en la edad antigua, no tenían una fuerza unificadora. No obstante los problemas reales no eran en esencia diferentes a los actuales. Por ejemplo los gobiernos, debían prestar especial atención a los impuestos y sus pagos. Por otra parte, cuando los individuos comienzan a acumular riquezas, existe una necesidad de control sobre los esclavos y empleados a quienes confiaron los destinos de los recursos. Para conocer los ingresos y gastos con la tecnología de aquella época, básicamente papiro y escritura cuneiforme, la contabilidad poseía la partida simple. Por eso el trabajo del antiguo "contador" se hacía extremadamente difícil y si agregamos una gran mayoría de analfabetos, elementos de escritura de elevado costo, un sistema numérico complicado y dinero incoherente, una transacción debía ser sumamente importante como para justificar un registro contable.

La contabilidad en la Mesopotamia (3500 a.C.)

En la provincia de Surag, Egipto, las lápidas de arcilla apenas desenterradas de la tumba de Rey Scorpion I, representan lo que parece ser la evidencia más antigua de escritura.

Según arqueólogos alemanes, se remontaría a 3300 a.C. y las dos tercera partes de los jeroglíficos traducidos corresponden a archivos de contabilidad de impuestos, la mayoría de ellos relacionados con el comercio de lino y el aceite.

Por lo tanto, cinco mil años antes de la aparición de la partida doble, las civilizaciones asirias, caldeas, babilónicas y sumerias florecían en la Mesopotamia, produciendo alguno de los registros más antiguos sobre comercio.

Existía a su vez más de una empresa bancaria en Mesopotamia, que utilizaban medidas normalizadas de oro y plata, otorgando créditos en algunas transacciones.

Los códigos legales que surgieron castigaron el fracaso de memorizar transacciones. El renombrado Código de Hammurabi, durante la primera dinastía de Babilonia (2285 - 2242 a.C.), es un ejemplo claro de ello.

El equivalente de esta época del contador actual fue el escriba, quien era el encargado no solamente de asentar la transacción, sino

también de verificar los requisitos legales de la misma. Los templos, palacios y empresas privadas emplearon ciento de escribas, y serlo daba prestigio. Por lo general, la transacción se grababa en arcilla, dado que la misma era abundante mientras que el papiro era escaso. Una vara de madera con extremo triangular completaba la escritura, que era "firmada" presionando con los amuletos de piedra que los hombres solían llevar en aquella época, colgados en su cuello. El secado de la arcilla se hacía al sol o en transacciones importantes en hornos. También podían utilizarse sobres de arcilla para evitar adulteraciones.

La contabilidad en Egipto

La contabilidad en Egipto antiguo se desarrolló en un modo similar. El uso de papiro en lugar de las lápidas de arcilla permitió obtener archivos más detallados.

Los tenedores de libros guardaban sus archivos en forma meticulosa y eran por lo general exactos, dado que si se descubrían irregularidades, podían ser castigados hasta con su muerte.

La contabilidad en China

China usó la contabilidad principalmente como un medio de evaluar la eficacia de programas gubernamentales y los funcionarios que los administraron. Un nivel de sofisticación se logró durante la Dinastía de Chao (1122-256 a.C.) que no se superó en China hasta después de la introducción de procesos de la entrada dobles en el siglo XIX.

La contabilidad en Grecia

Quizás la contribución más importante a la contabilidad fue la introducción de dinero acuñado aproximadamente 600 a.C. Si bien esto tomó su tiempo, los banqueros fueron más desarrollados que en otras sociedades.

Pagani, en su obra "*I Libri Commerciali*"¹³, quien al referirse a la Atenas del siglo V a.C., dice que "había reyes que imponían a los comerciantes la obligación de llevar determinados libros, con el fin de anotar las operaciones celebradas...".

¹³ GERTZ, M.F. (1996). *Origen y Evolución de la Contabilidad: Ensayo histórico*. 5ta edición. México. Página 26.

La contabilidad en Roma

Los gastos de la casa eran importantes en Roma porque se exigía a los ciudadanos hacer declaraciones regulares de recursos y obligaciones, utilizando diariamente un libro llamado "Adversaria", que servía de borrador para la elaboración del mensual llamado "Codex o Tabulae", en el cual, a un lado estaban los ingresos (*acceptum*), y al otro los gastos (*expensum*). Estos eran usados como base para la imposición de contribuciones y la determinación de derechos civiles.

EDAD MEDIA

La floreciente actividad mercantil, permite un cierto perfeccionamiento de la información contable y va llevando la técnica hacia la partida doble. Está por finalizar el empirismo...

Aunque los libros de F. Datini (1366-1400)¹⁴, ya dan la imagen de la partida doble, involucrando, por primera vez, cuentas patrimoniales propiamente dichas y cerrando las operaciones en forma bianual, la generalización de los números arábigos y la aparición de la imprenta se unen al cambio que produce el advenimiento de Fray L. Pacioli, hombre del renacimiento, quien nació en Borgo San Sepulcro, Toscana en 1445 y murió en 1514 después de haber dedicado su vida a las matemáticas y en particular a las matemáticas comerciales. Inventó procedimientos nuevos para la suma, la resta, la multiplicación y hasta el procedimiento para la división tal cual lo conocemos en la actualidad. En 1486 completó su educación universitaria, obteniendo el título de Doctor. Pacioli nunca reclamó para sí el invento de la partida doble. B. Cotrugli Rangeo, escribió "*Dalla Mercatura e del mercante perfetto*", traducido como "Del comercio y del perfecto comerciante" 36 años antes, incluyendo un capítulo con las características principales de la doble entrada. Incluso señaló también que debería registrarse las operaciones en tres libros, el Giordale, Memoriale y el Cuaderno. Quizás es el embrión del conocimiento contable, al menos es un intento de organizar la temática.

Pero este trabajo no fue publicado sino mucho después. Fue L. Pacioli quien, en nombre de B. Cotrugli Rangeo, popularizó dicho método y revolucionó la teneduría de libros, justo en un período de notorio crecimiento comercial y donde ya empieza a germinar el capitalismo. Esto torna cada vez más útil a la información contable, si bien pegada a lo formal y a lo jurídico y encaminada a la medición del patrimonio del comerciante.

¹⁴ Ibídem. Página 71.

En el título noveno, tratado XI de la obra "*De las Cuentas y las Escrituras*", escrita en 1494, L. Pacioli indica lo siguiente: "Como es bien sabido, quien desee dedicarse al comercio y operar con la debida eficacia, necesita fundamentalmente tres cosas... La principal de ellas es el dinero..., la segunda cosa que se precisa para el tráfico mercantil es ser un buen contador y saber hacer las cuentas con gran rapidez... la tercera y última cosa necesaria es la de registrar y anotar todos los negocios de manera ordenada, a fin de que se pueda tener noticia de cada uno de ellos con rapidez...".

La consolidación de la información contable, sobre todo la referida al resultado de las transacciones y dado el poder que le otorgaba el orden jurídico contra posibles fraudes, comienza a diseminarse por toda Europa, tomando fuerza el concepto de periodicidad de la información, en este caso pegada al resultado del mismo. Ya el papel toma un valor preponderante.

Como una prueba de que la reflexión sobre la disciplina contable, está determinada por factores socioeconómicos que la condicionan, puede establecerse que con la revolución industrial empiezan a tomar importancia los activos y el beneficio. La aparición de la imprenta ayuda al perfeccionamiento de la partida doble y aparecen los estados financieros. Queda entonces en claro que la disciplina busca responder a los intereses que van surgiendo conforme la evolución del capitalismo.

Pero es recién a mediados del siglo XIX, cuando realmente se comienza a considerar a la contabilidad como una ciencia y se inicia entonces el estudio de los distintos paradigmas en las cuales estuvo, está y supuestamente estará inmersa. Luego de Código de Napoleón de 1808 comienza la revolución industrial y Adam Smith y David Ricardo sientan las raíces del liberalismo.

La contabilidad como práctica tiene, entonces, orígenes muy remotos, pero como disciplina teórica es bastante reciente, dado que los primeros atisbos científicos datan precisamente de esa fecha. Por eso que podemos considerar a la contabilidad, como un modelo pragmático, al cual se le construyó un corpus justificatorio, y por lo tanto se halla muy lejos de ser un corpus de conocimiento científico. Por lo tanto, la historia de la contabilidad, como campo de conocimiento, sirve de base al capital dotándolo de racionalidad científica, para poder aportar soluciones a los nuevos interrogantes. Pero, no es menos cierto, que el conocimiento contable desde sus orígenes se encaminó hacia el pragmatismo, circunscribiéndose a una dimensión de tipo técnico-instrumental, sin tener en cuenta el valor fundamental del conocimiento, de crear a la usanza kantiana un "mundo para sí", en donde, al mismo tiempo en que se

transforma el mundo material, lo hace también el mundo subjetivo y autónomo del conocer. Por lo tanto puede afirmarse que la Contabilidad ha desarrollado su práctica a través de la experiencia.

De allí que se sea menester lograr otras formas de conocimiento, que acompañen las nuevas tecnológicas que van surgiendo. Esto da por tierra con la dimensión de tipo técnico instrumental asumida en la antigüedad, con un enfoque unidireccional en un contexto de practicidad, que no trataba de crear. Quizás la escasa transformación del contexto impedía un rol distinto donde estuvieran presente la subjetividad y la autonomía del conocimiento.

Es indudable que cualquier disciplina delimita y moldea la realidad que intenta captar, para lograr constituir su objeto de conocimiento, obteniendo un cuerpo teórico que sirve de base para desarrollar nuevas aproximaciones científicas.

Las primeras manifestaciones de nuestra disciplina se asignaron a ámbitos cercanos a las matemáticas y, en especial, a la aritmética comercial. Y efectivamente no podría ser de otro modo, dada la utilidad de ambas disciplinas en el campo de los negocios; las dos servían al comerciante que, en su todavía primitiva actividad, estaba obligado a hacer complejos y frecuentes cálculos, con utilización abundante de las cuatro reglas, procediendo luego, al registro ordenado y adecuado del resultado de tales operaciones.

De todas maneras es indudable que, sin desdeñar sus orígenes, la contabilidad no puede reducirse a un saber puramente lógico-matemático, sino que, como ciencia social, no debe dejar de lado las abstracciones de tipo cualitativo de la realidad social, que como tal, posee una dimensión subjetiva importante.

Por lo tanto, dejan de ser válidos los argumentos metodológicos de las ciencias naturales e incluso los derivados de sus procedimientos. En realidad, el conocimiento se determina por las condiciones jurídico económicas acordadas por las relaciones de poder existentes en el entorno, en un determinado momento, con lo cual se establece la imposibilidad de establecer verdades trascendentales en el tiempo y en el espacio, dado que en realidad existe una verdad para cada momento histórico y para cada realidad social, desde luego, dentro de la relatividad de ésta.

Aclarado lo anterior, desarrollaré entonces la teoría brindada por la ciencia económica, conforme a lo distintos *paradigmas* vigentes en su evolución. Al hablar de paradigma, C. Pérez¹⁵, propone "superar la ma-

¹⁵ PÉREZ C. Investigadora de la Universidad de Sussex, Venezuela y Consultora Internacional. Material recibido de la autora vía e-mail.

nera trivial como se ha venido usando esa palabra últimamente, hasta convertirla casi en un sinónimo de prejuicio".

Ya T. Kuhn propone dicha palabra como sinónimo de tradición. Sin embargo, entiendo más clara la definición del mismo autor, cuando nos dice que "paradigmas son las realizaciones científicas universalmente reconocidas que, durante cierto tiempo, proporcionan modelos de problemas y soluciones a una comunidad científica"¹⁶.

Y precisamente es por determinado tiempo, dado que toda ciencia se nutre de teorías falsables y más específicamente prefiere las más falsables a las menos, siempre que, por supuesto no hayan llegado a ser falsadas. Por lo tanto cuanto más precisamente se formula una teoría, es más falsable y tiene más valor científico.

Este es el sentido profundo de la palabra, y cuando se produce un cambio de paradigma, estamos representando que se produce un quiebre epistemológico, que transforma los patrones vigentes. Dicho de otro modo, se cambia el sentido común en lo que respecta a las prácticas científicamente más eficientes. Precisamente ubicarse en una postura epistemológica es un intento de revalorizar a la disciplina contable, de manera tal de no considerar a la contabilidad como un conjunto de normas, sino como un conjunto de fundamentos epistemológicos, que como tal, interactúan con el entorno.

Es entonces importante destacar que la ciencia contable, como cualquier ciencia, no cambia por iniciativa propia. El cambio no es producto de su accionar interno, sino que es producto del impacto que cada nuevo contexto produce en ella.

El primer paradigma contable, el de la medición del beneficio, tuvo fines esencialmente legalistas, dado que se orientaba exclusivamente al registro del hecho económico con el solo objeto de poder acercarse a la situación del o los propietarios del patrimonio. De allí que algunos autores hablen de paradigma patrimonialista. La contabilidad entonces tiene una fuerte orientación hacia lo legal y su función se asimila a registrar.

Estamos hablando específicamente de la escuela jurídica personalista de Cerboni, para la cual la contabilidad sirve como medio de prueba. Esta es, a mi juicio, una desvalorización de la disciplina, considerándola una suerte de dogmática jurídico-contable.

Vista con esa concepción, es imposible introducir variaciones y por lo tanto no susceptible de ser investigada.

Luego, sobre todo al finalizar la primera guerra mundial, co-

¹⁶ ORTIZ J.R. El triángulo paradigmático. www.geocities.com/athens/4081/tri.html. [consulta 20/02/2001].

mienza una etapa en que adquiere importancia la visión científico-económica, por lo que, ya la información pasa a relacionarse con una aproximación más concreta hacia la realidad económica. Comienza a perder importancia el propietario del patrimonio, para realizarse la búsqueda de una verdad única. Es la etapa del acercamiento a la economía. Es el tiempo de Fabio Besta...

Y J. Tua Pereda¹⁷ aclara que "La utilización del concepto de verdad, por encima del de utilidad, con lo que se produce la búsqueda de una verdad contable única, es decir de la mejor medición y representación posible de la situación patrimonial y del beneficio, independientemente de quien recibe la información, sin apenas considerar, por tanto, la posible incidencia en los sistemas contables de un conjunto dispar de objetivos, originados por la existencia de distintos tipos de usuarios".

No obstante la diversidad de este enfoque, este primer intento de científico, privilegiaba totalmente la metodología, basándose en la partida doble, mediante la cual se interpretaban los fenómenos transaccionales. Esto es comparable con un algoritmo matemático utilizado para representar una realidad de tipo transaccional propia de la época.

El segundo paradigma, el de utilidad para la toma de decisiones, que aparece alrededor de 1960, sustituye esta búsqueda de una verdad única por una verdad orientada al usuario. O sea que se intenta brindar la mayor utilidad posible en la toma de decisiones económicas.

Ya no hablamos de verdad verificable y objetiva, hablamos de relevancia. Por lo tanto, el objetivo específico será el que determine la elección de las reglas contables.

Y es precisamente esta orientación al usuario, la base en la cual se fundamenta la regulación contable, dado que se propone satisfacer a múltiples usuarios con necesidades no solamente heterogéneas, sino por que no subjetivas. El auge comienza desde mediados de la década del 70, cuando a su vez aparecen los primeros computadores y se automatizan los sistemas contables. Alrededor de 1980 la informática se populariza con el advenimiento del computador personal y comienza a hablarse bases de datos y de información útil para las decisiones.

Pero, a mi modo de ver, ya estamos inmersos en un tercer paradigma. El del aseguramiento de la información, proporcionado por la revolución tecnológica. Ésta, es producto de dos vertientes mundiales como lo son la revolución informática, originada en los Estados Unidos y la revolución organizativa, desarrollada en Japón. Ya es imposible desentendernos de este proceso destructivo y creativo a la vez, que pre-

¹⁷ TUA PEREDA, J. (1991): La investigación empírica en contabilidad: La hipótesis de eficiencia del mercado, ICAC, Madrid. España. Página 81.

senta transformaciones tanto en las herramientas, como en el modo de enfocar los hechos. Por lo tanto se hace necesaria una nueva lógica, que se adapte a este potencial generador de riqueza. Y esa nueva lógica aparece en nuestros pensamientos y por supuesto en nuestra ciencia, que deberá intentar lograr fundamentaciones que se adapten a los nuevos hechos que nos presenta el contexto.

Se privilegia la orientación al cliente, en un contexto de *stakeholders*.

En definitiva, es imposible plantearnos la obtención de la verdad económica única para todos los usuarios.

Y el tema es sencillo. Como el contexto cambió, la contabilidad deberá hacerlo. Como el contexto deja de mirar al pasado, deberemos orientarnos hacia el futuro. Como se cambia el centro de atención hacia lo externo, deberemos hacerlo también. En otras palabras costo histórico (pasado) expresado en balance general y estado de resultados (interno) deben al menos complementarse con valor razonable (futuro).

El cambio fundamental debe ser valorar la faz de la contabilidad entendida ya no en sentido jurídico de cumplimiento legal sino a partir de la cadena de valor, esto es, como explicación de su coherencia dentro de un proceso de transformación de datos en información y de ésta en conocimiento.

Por lo antedicho, puede verse que el marco referencial que orienta la estructuración de los principios contables, se construye a partir del status quo de la práctica.

Por eso toma importancia la acotación de J. B. Canning¹⁸ cuando dice "Entre dos buenos métodos de valoración materialmente diferentes la elección más sensata es la de ambos".

Y es nuevamente J. Tua Pereda¹⁹ quien aclara el tema al sostener que "El entorno cada día nos exige más creatividad, innovación e interdiscipliniedad. En ese entorno cambiante, el ejercicio del criterio del individuo en el desempeño profesional frente a situaciones o problemas novedosos y no previstos es no sólo necesario sino, también, imprescindible. Asimismo, la adaptabilidad, como mecanismo indispensable para obtener ventajas comparativas en la competencia que tiene lugar en todos los ámbitos, es la única respuesta adecuada, en contabilidad y en cualquier tipo de disciplina, al incremento exponencial de la flexibilización de las organizaciones".

¹⁸ CANNING J. B. (1929): *The economics of Accountancy*. Arno Press. New York. USA. Reedición 1978. Página 204

¹⁹ TUA PEREDA J. (1998): "Globalización y Regulación Contable. Algunos retos para nuestra profesión". Revista Contaduría, Universidad de Antioquía, 32. Página 65.

Habiendo recorrido un poco la historia y analizado los distintos paradigmas de nuestra ciencia contable, me propongo investigar por diferentes medios a fin de obtener alguna fuente sobre mi objeto de estudio.

Al efecto me he comunicado con profesionales de jerarquía reconocida para indagar sobre el mismo.

Por ejemplo, el 16 de enero de 2002 envié un e-mail al Contador Público de Colombia Samuel Alberto Mantilla Blanco, Director del Departamento de Ciencias Contables de la Universidad Javeriana, Bogotá, Colombia, quien ha escrito numerosos libros y presentado ponencias a nivel mundial, donde le expresaba lo siguiente:

En estos momentos estoy abocado a mi tesis sobre valuación de bienes de uso, tratando de orientar la misma, hacia el valor de utilización económica. Al efecto, vería con agrado si Ud., pudiera hacerme llegar algún material o algún *link* que fuera de utilidad para mi elaboración.

La respuesta obtenida fue: Específicamente sobre el tema poco encontrará.

El 14 de febrero de 2002, envié un e-mail al Doctor Ricardo Rodríguez González, apto *cum laude* por unanimidad, profesor titular de Universidad de Valladolid, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Departamento Economía Financiera y Contabilidad, del cual fue Director desde 1998 hasta fines del 2000. El citado ha escrito numerosos libros y artículos y ha dirigido Tesis Doctorales.

El 19 de febrero de 2002, obtuve la siguiente respuesta: Sobre el tema específico no conozco bibliografía.

El 28 de febrero he enviado un e-mail al Doctor Amaro Ramón Yardín, Director de la Especialización en Costos y Gestión Empresarial del Instituto de profesores universitarios de Costos (IAPUCO):

¿Cuál es el criterio que considera más apropiado para determinar el VUE? ¿Conoce bibliografía al respecto?

La respuesta obtenida fue: Creo que es imposible aplicar el criterio del VUE a la valuación de bienes individuales. Este criterio sólo es válido para la valuación de la empresa en su conjunto. ¿Cuál es el VUE de un armario, una PC o un automóvil?

El 20 de julio de 2002 he enviado un e-mail al Sistema Integrado de Información sobre Investigación Científica y Tecnológica (SIICYT), con sede en México, donde expresaba lo siguiente:

Estoy elaborando mi tesis doctoral sobre valor recuperable de los bienes de uso. Quisiera tengan a bien indicarme bibliografía al respecto y/o tesis doctorales y/o investigaciones que contemplen esta temática.

La respuesta del citado ente, recibida el 19 de agosto de 2002,

fue la siguiente:

Con relación a su solicitud del pasado 21 de julio, me permito informarle, que el Sistema Integrado de Información sobre Investigación Científica y Tecnológica (SIICYT), es un Sistema que reporta principalmente las actividades científicas y tecnológicas de los investigadores e instituciones de México, motivo por el cual no se cuenta con información tan específica como la que usted esta solicitando, sin embargo, le agradecemos su visita a nuestro sistema y esperamos serle útil en otras cuestiones.

El 20 de julio de 2002 he consultado por e-mail al señor Javier Ponce, representante en España del programa de aplicaciones telemáticas, manifestándole lo siguiente:

Estoy elaborando mi tesis doctoral y quisiera consultarlo sobre como puedo hacer para investigar lo que pudiera estar publicado y/o ya tratado al respecto. Mi enfoque abarca el valor recuperable de los bienes de uso en empresas industriales.

No he obtenido respuesta a lo solicitado.

El 06 de octubre de 2001 he enviado un e-mail al Director General de CECyT, Doctor José Jorge Gil, de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas, indicando:

Mi tesis doctoral trata sobre valor de los bienes de uso y especialmente me oriento hacia el valor de utilización económica. Los colegas opinan que es una visión abstracta y que no puede llegar a determinarse.

Me interesaría conocer su opinión al respecto.

El 19 de noviembre recibí la siguiente respuesta:

Sobre el Valor de utilización económica el planteo de la búsqueda de bibliografía desde la óptica contable es muy limitada.

El 20 de octubre de 2002, envié un e-mail al Contador Público Mario Coronello, argentino radicado desde más de 16 años en Madrid, España.

El 14 de noviembre de 2002 recibí la siguiente respuesta:

La interpretación del valor recuperable de los bienes por su utilización futura, o rendimiento ponderado, no deja de ser un concepto meramente teórico a la recuperación de resultados negativos.

Recurro entonces al Contador Público G. L. Húber²⁰ quien recalca que "Por lo expuesto nos ha parecido oportuno recurrir a la doctrina en materia de auditoría para conocer el razonamiento que, frente a estos casos, interpretaría quien realiza un examen de los valores de

²⁰ HÚBER G. L. (1998): Op. Cit. Páginas 22, 23 y 24.

mercado. Así transcribimos del Manual de Auditoría²¹ los aspectos que debieran considerarse respecto de la valoración del mercado.

De acuerdo con las normas contables (R. T. n° 6 FACPCE)²² el valor de los bienes de uso no podrá superar su valor recuperable entendiéndose por éste el mayor entre el valor neto de realización y el de utilización económica.

Siguiendo dichas normas el valor de utilización económica de estas activos está dado por el valor actual de los ingresos netos probables que directa o indirectamente producirán o de otros elementos de juicio fundados.

Cuando el auditor se encuentra con entes que tiene pérdidas operativas, que no se deben a factores excepcionales, deberá solicitarle a su cliente que demuestre que, en base a un presupuesto de los próximos ejercicios, podrá revertir esta situación, y absorber en el futuro, a través de resultados operativos positivo, el cargo de amortizaciones.

De lo contrario deberán solicitarles cotizaciones representativas de los valores de mercado de estos bienes y en caso de ser inferiores a los importes contabilizados, proceder a su ajuste. En la medida que las autoridades no ejecuten estos pasos, el auditor se encontrará con una limitación en el alcance de su tarea, no podrá concluir sobre la razonable valuación de los bienes de uso, y medirá su impacto en la redacción del informe".

Y continúa el Contador Público G. L. Húber diciendo: "Del análisis de la interpretación que el informe realiza, surgen al menos dos cuestiones para puntualizar. Primero, el caso extremo frente a pérdidas operativas lleva al auditor a revisar la valuación de los bienes con destino de uso. En el trabajo de campo realizado, de las treinta y tres empresas que presentaban activo fijo, once tenían pérdidas operativas. Como veíamos recientemente, dos de ellas computaban en sus estados contables básicos el registro de revalúo contable. Sin embargo, se observó en las notas de los estados básicos, el remate mayoritario con la frase 'los activos fijos en su conjunto no superan su valor recuperable'. El otro aspecto por remarcar es que para deslindar responsabilidad los auditores deberían requerir de un presupuesto de la administración del ente. Es sabido que ese presupuesto no es publicación a terceros, por lo que el usuario externo no podrá acceder a esa información dejando, en la aquiescencia de los auditores, el tratamiento dispensado al valor de utilización económica.

²¹ Nota del autor: Se cita a LATTUCA A. - MORA C. y otros. (1991): Manual de Auditoría, 2° Ed. Buenos Aires. FACPCE., Página 315.

²² Nota del autor: Vigente al momento de comenzar a elaborarse la presente investigación.

En síntesis, el lector de los estados contables no puede llegar a comprender adecuadamente cómo se ha arribado al valor recuperable como fijación del valor límite de los activos".

Tipo de Investigación

Dado que no existen antecedentes con respecto a la teoría específica de mi objeto de estudio, llevaré a cabo una investigación que A. Tecla y A. Garza²³, llaman de tipo exploratoria, dado que deberé rastrear un tema poco estudiado, que servirá para identificar conceptos o variables y sus relaciones potenciales entre ellas. Y una vez establecidas las variables a estudiar las describiré y las mediré mediante un proceso descriptivo.

El primer interrogante que surge es que significa valorar. Aquí es importante destacar con

K. Lenk²⁴, que "los productos de la mano del hombre se convierten, en el proceso de intercambio, en cosas autónomas, en objetos valiosos, que parecen poseer una dinámica propia, separada de la actividad humana. Las leyes anónimas del mercado aparecen como potencias ciegas, naturales, tras las cuales se ocultan en verdad relaciones de poder.

Todos los bienes que circulan en el mercado capitalista dejan de ser objetos intuitivamente concretos para cristalizarse como mercancías. La forma de valor de estas no es percibida como expresión de relaciones sociales sino como propiedad de las cosas mismas. Por analogía con esta fetichización del mundo de las mercancías, los productos del pensamiento humano son cosificados como fuerzas autónomas que parecen dirigir la historia".

Por lo tanto resulta evidente que conforme manifiesta M. Allais "la ciencia sólo puede progresar si cuestiona constantemente verdades establecidas y deja florecer ideas nuevas sugeridas por la intuición creadora. Pero todo progreso científico real choca con la tiranía de las ideas dominantes en los "*establishments*" de los que emanan. Cuanto más difundidas están esas ideas dominantes, más se encuentran de un modo u otros enraizadas en la psicología de los hombres, y más difícil es que se admitan conceptos nuevos por fecundos que puedan resultar a la lar-

²³ TECLA, A. Y GARZA, A. (1979) *Teoría, métodos y técnicas de la investigación social*. Ed. Cultura Popular. 11ª reimpresión. México. Página 46.

²⁴ LENK, K. (1974) *El Concepto de Ideología, comentario crítico y selección sistemática de textos*, Amorrortu Editores.. Páginas 23 y 24.

ga"²⁵.

Y si nos remitimos a K. Lenk²⁶ vemos que "Si las mercancías pudieran hablar dirían: nuestro valor de uso quizás interese al hombre. Pero a nosotras como cosas no nos incumbe. Lo que como cosas nos incumbe es nuestro valor. Entre nosotras nos relacionamos sólo como valores de cambio. Pero oigamos como se expresa un economista quien pretende conocer el alma de las mercancías. El valor (valor de cambio) es una propiedad de las cosas. La riqueza (el valor de uso) de los hombres. El valor en este sentido incluye necesariamente el intercambio, la riqueza no".

Y el mismo autor, K. Lenk²⁷ nos indica que "Las preguntas por el valor no podrían entenderse en el sentido "general". En cuantos puntos particularmente engorrosos de la investigación social, ellas alcanzan una significación específica, genuina. Tienen que ser respondidas, mediante análisis sociológicos de determinadas disciplinas y problemas que ellas suscitan".

Visto la importancia del entramado social en el establecimiento de un valor y la poca objetividad del concepto, trataré de avanzar desde el punto de vista de las Ciencias Económicas. Valuar, entonces, se constituye en establecer valores monetarios a un determinado elemento del patrimonio. La asignación diferirá según sea el criterio de valuación elegido.

Por lo tanto, según I. Nakano²⁸, "es la asignación de una cantidad de unidades de un determinado recurso standard a un objeto (ej.: unidades monetarias), con la intención de representar una relación entre ambos".

Un bien es un objeto material o inmaterial que tiene valor para un ente, cuando tiene actitud de generar, ya sea por sí o conjuntamente con otros, un flujo positivo de dinero. Si este requisito no se cumple, ese objeto no es un bien y por lo tanto no forma parte del activo. Esta contribución de un bien al flujo futuro de fondos debe tener un alto grado de certidumbre y puede ser directa, como el caso de los bienes de cambio, que se convierten en efectivo, o indirecta, como en el caso de los bienes de uso, que se utilizan para producir bienes o servicios para la venta. O sea que un bien tiene valor de uso, cuando una empresa puede emplearlo en su actividad productiva. Por lo tanto, un bien de uso es aquel utilizado

²⁵ GODTE M. *De la anticipación a la acción, manual de prospectiva y estrategia*, Alfaomega, 1995. Páginas 20 y 21.

²⁶ Op. Cit. 20. Página 101.

²⁷ *Ibídem*. Página 298.

²⁸ NAKANO, I. (1976) "Un método interpretable de amortización de los bienes de uso". *Revista Administración de Empresas*, Tomo VII-B. Pág. 1135 a 1151.

por una empresa en el desarrollo habitual de su actividad y consecuentemente no está destinado a la venta.

En la asignación de un valor a un bien de uso, debe tenerse en cuenta que cuando la empresa decide invertir en este tipo de activo, tiene la expectativa de que los bienes o servicios que produzca, permitirán obtener ese flujo de fondos positivo, de manera tal que su valor de adquisición debe por lo menos ser igual al valor actual de los flujos de fondos que dicho bien generará, descontados a la tasa de retorno requerida para que la empresa no pierda dinero. Si las expectativas cambian, debe cambiar el valor asignado a dicho bien.

El proceso de asignar valores a los bienes de uso, en un momento distinto al de su incorporación al patrimonio y específicamente cuando ocurre el cierre de un ejercicio económico, resulta complejo ya que necesariamente se debe considerar el objetivo de dicha asignación de valor. Esto lleva a afirmar que toda valuación constituye de por sí una actividad subjetiva, ya que supone el uso del criterio profesional de quien efectúa tal asignación, fundamentado en premisas básicas.

Es importante destacar que el saldo de los bienes, si no es en el momento de adquisición o al ser dado de baja, de uso dentro de los balances de presentación no tiene un verdadero significado económico, dado que no representa ni su valor de uso ni su valor neto de realización.

La aceptación de los valores residuales basados en el esquema de valor de origen menos amortización del periodo, se obtiene por el interés de efectuar cargos al periodo en cuestión.

Pero esta interpretación parte del supuesto de que el factor bienes de uso presenta, desde el punto de vista de los costos un comportamiento de tipo variable. Quizás sea importante destacar aquí, el enfoque del Contador Público E. N. Cartier²⁹, cuando afirma "la falacia radica en el hecho de no reconocer que ese cargo periódico en concepto de amortización no es un costo *real del periodo* sino un costo *aplicado al periodo*. El hecho de que en el modelo tradicional se pretenda recuperar la inversión, a razón de un tanto por unidad de empleo, no significa que cada unidad de empleo haga *devengar* realmente ese costo del factor bienes de uso".

En este punto entiendo importante destacar que para las normas contables la amortización es independiente de los criterios de valuación aplicado a los bienes de uso. Por lo tanto, esto daría por tierra con algunas interpretaciones que enunciaban que las amortizaciones acumula-

²⁹ CARTIER E. N. (1992): "El Costo del factor bienes de uso" en *Revista del IAPUCO - Costos y Gestión* -. Buenos Aires. Número 6, página 155.

das, son "partidas de ajustes de la valuación"³⁰, y entonces podemos afirmar que las mismas representan la porción consumida del activo fijo; y su exposición neteando su valor contable, es con el fin de exponer la porción no consumida, o a consumir en los ejercicios futuros. Una partida de ajuste de valuación de los bienes de uso surgiría cuando, como consecuencia del criterio de valuación aplicado, el valor de los bienes fuese superior a su límite de valuación o valor recuperable.

Según el Doctor A. R. Yardín³¹ "En términos generales, el rubro bienes de uso es uno de los que fue abordado con menos éxito por la doctrina contable. A la innegable dificultad de alcanzar a establecer, con un mínimo de precisión, la extensión de la vida útil de los bienes, se suma una generalizada confusión en lo concerniente a la interpretación del significado de los valores atribuidos a los bienes de uso en los Estados de Situación Patrimonial".

Y continúa diciendo: "Bajo la hipótesis de "empresa en marcha", los bienes de uso tienen un valor para la empresa representado por la capacidad de servicio que están en condiciones de prestar, utilidad a menudo difícilmente mensurable. Aunque con severas limitaciones prácticas, el valor actual del flujo de fondos netos resultantes del producido de una máquina nos suministra una información útil para determinar su valor.

Por otra parte, existen bienes sobre los que no resulta fácil calcular el flujo de fondos netos. Piénsese, por ejemplo, en el valor de uso de muebles de oficina. Puede afirmarse que mientras estos bienes no se vuelvan completamente inadecuados para el uso al que están destinados, su valor de uso permanece constante, desde el momento en que el servicio prestado es el mismo durante todo el curso de su vida útil.

Las precedentes reflexiones nos llevan a sostener que el valor de utilización económica de los bienes de uso no puede ser representado a través de una cuantificación objetiva en algún momento intermedio de su vida útil. El concepto de valor de utilización económica de un bien de uso durante el transcurso de su vida útil es más un concepto abstracto que una magnitud objetiva".

De allí la importancia de comprender que debemos centrar nuestra atención en aspectos tales como: análisis de las estructuras de costos, naturaleza de los resultados que informan los estados contables, amortización de los bienes de uso. De esta manera, la teoría contable se

³⁰ Resolución Técnica N° 8, Federación Argentina de Consejos Profesionales, Capítulo III, apartado E.

³¹ YARDÍN, A.R. (2001): Buscando definir el verdadero significado económico de las depreciaciones. VII Congreso del Instituto Internacional de Costos. II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad Directiva. Universidad de León. España. Material recibido del autor vía e-mail.

enfrenta a un desafío, como lo es recuperar y adecuar, conceptos y herramientas, que habían sido minimizados por la doctrina.

Que representa el valor de los bienes de uso

Referente a los bienes de uso, E. Fowler Newton³² los define como "los que se emplean (o emplearán) continua o repetidamente en la actividad principal del ente, tiene una capacidad de servicio que no se agota ni consume con el primer empleo y (mientras están en uso) no se transforman en otros bienes ni están destinados a la venta. Generalmente se usa la expresión bienes de uso para referirse a los bienes de uso tangibles".

Al hablar de los factores fijos del costo, dentro del cual sin lugar a dudas los bienes de uso ocupan el lugar más importante, el doctor O. M. Osorio establece que "Son aquellos que generalmente no se consumen con su primer uso, sino que normalmente pueden ser utilizados en más de un proceso productivo hasta su agotamiento técnico o económico, o su reemplazo por razones tecnológicas"³³.

Y de acuerdo con las reflexiones que vengo exteriorizando, creo que resulta legítimo concluir que el valor con el cual aparecen los bienes de uso en los Estados de Situación Patrimonial, no refleja de manera alguna:

- * ni su valor de realización,
- * ni su valor de utilización económica.

La valuación de los bienes de uso en los Estados Patrimoniales se apoya en un concepto enteramente abstracto, que sólo pretende representar la parte del valor original que aún no ha sido "consumida" por las actividades generadoras de ingresos.

Ya E. S. Hendricksen³⁴, en su análisis sobre la depreciación, señala que el Comité sobre Terminología del AICPA en 1953, negaba que la depreciación sea un proceso de valoración, mientras que el Comité sobre Conceptos y Normas de la AAA en 1957 se refirió a la depreciación como la disminución de servicios potenciales y el Comité sobre Activos de Larga Vida de dicha asociación en 1963 se refería a ella como expiración de servicios potenciales.

³² FOWLER NEWTON, E. (1995) *Contabilidad Superior*. Ediciones Buenos Aires. Macchi. Página 596.

³³ Op. Cit. 25. Páginas 143/144.

³⁴ HENDRICKSEN E. S.(1970) *Teoría de la Contabilidad*. México, Unión Tipográfica Editorial Hispanoamericana. Página 151.

Y luego agregaba³⁵ citando la definición del Comité de Terminología del *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) de 1953, que "La contabilidad de la depreciación es un sistema de contabilización que tiene como meta distribuir el costo y otro valor básico dentro del activo fijo tangible, menos el valor residual o de desecho (si lo hubiera), a lo largo de la vida útil estimada de la unidad (que puede ser un grupo de activos) de manera sistemática y racional. Es un sistema de prorrateo, no de valoración...". También aclaraba que el conjeturar que el costo u otro valor inicial no se altera durante la vida del activo, es un concepto estático.

Por lo tanto, el criterio del costo histórico depreciado está presuponiendo el cumplimiento *ceteris paribus* de las variables que determinan el valor económico de los bienes de uso.

Tales valuaciones son de escasa utilidad como elemento de información acerca del valor de los bienes de uso (tanto de su valor de realización como de su valor de uso) para decisores internos o externos a la empresa. Ningún gerente, director o dueño podrá tomar decisiones de inversión o desinversión sobre la base de estos valores. Tampoco podrán ser utilizados tales valores por los posibles inversores o proveedores para formarse una adecuada idea acerca de la solidez patrimonial de la empresa.

Si bien el criterio mencionado resulta sumamente atractivo por su simplificación y su objetividad, implica ignorar la realidad económica.

Que son las amortizaciones:

Distintos autores han detectado varias causas que constituyen el origen de las depreciaciones. Así, C. Mallo Rodríguez³⁶ señala las tres causas siguientes:

1. *Amortización funcional*, cuya causa es la utilización de equipos en tareas productivas.
2. *Amortización física*, cuya causa es el mero transcurso del tiempo.
3. *Amortización por obsolescencia*, cuya causa es la aparición de modelos tecnológicamente más avanzados.

³⁵ *Ibíd.* Página 445.

³⁶ MALLO RODRÍGUEZ, C. (1988): *Contabilidad de Costes y de Gestión*. Editorial Pirámides. España. Páginas 314/315.

A estas tres causas, C. A. Raimondi, agrega "la variación del poder adquisitivo de la moneda, que no influye sobre los valores, pro sí sobre la cantidad de moneda con que se expresa"³⁷.

Según el Doctor A. R. Yardín³⁸, las causas pueden ser resumidas en sólo dos:

1. La intensidad de uso.
2. El transcurso del tiempo.

La obsolescencia tecnológica mencionada por C. Mallo Rodríguez es, en última instancia, una consecuencia del paso del tiempo.

En este punto entiendo conveniente destacar que el valor neto de realización de los bienes de uso se constituye en el elemento principal de su medición.

Y continúa el Doctor A. R. Yardín³⁹:

"Por consiguiente, las registraciones de las depreciaciones en la Contabilidad de Gestión deben basarse en la intensidad del uso del bien o en el mero transcurso del tiempo.

Los neumáticos de un camión pierden valor en función de la cantidad de kilómetros recorridos, sin importar el tiempo transcurrido. Cuando el vehículo recorre 80.000 kilómetros el valor residual de un neumático es prácticamente cero, haya empleado cuatro meses o cuatro años en cubrir esa distancia.

Normalmente, los edificios pierden valor en función del mero transcurso del tiempo. El galpón donde está instalado un taller no sufrirá distinto deterioro en su valor si dentro de él las máquinas han estado trabajando 8, 16 o 24 horas diarias.

Tratando de representar lo más fielmente posible los hechos económicos, el tratamiento contable de la depreciación debe atender a las dos causas señaladas.

Salvo casos extremos, los bienes pierden valor como consecuencia de la influencia combinada, con distintos grados de participación, de esas dos causas. Es bastante claro que un camión, por ejemplo, pierde valor tanto en función de la cantidad de kilómetros recorridos como por el mero transcurso del tiempo".

³⁷ Op. Cit. 29. Página 145.

³⁸ Op. Cit. 27.

³⁹ *Ibidem*.

Expondré a continuación los distintos métodos de medición que se han propuesto para los bienes de uso. Luego, tomando como marco teórico las normas contables actualmente en vigencia, estudiaré dichos métodos dentro del contexto dinámico actual, caracterizado por mercados de alta competitividad. Dentro de éstos, suponer condiciones constantes para la medición de los bienes de uso, si bien resulta atractivo considerando que se puede llegar a una determinación objetiva y simple, está implicando dejar de lado la realidad económica.

Si bien en la asignación de un valor a los bienes de uso resulta muy difícil establecer el criterio de medición ideal, el autor entiende que debe orientarse la búsqueda hacia la obtención de un valor tal que sea el más cercano a la realidad económica, mejorando la calidad de la información, particularmente la utilizada para la toma de decisiones. En los últimos años la profesión ha encarado el estudio de diversos campos, pero no ha considerado el tema del presente trabajo, por lo que el autor interpreta que es necesario tomar conciencia de la importancia del mismo, dado que es fundamental particularmente dentro de las empresas estudiadas.

R. Mattessich⁴⁰, al referirse a la valuación al costo expresaba "el principio de costo, puede, hablando legalmente, ser más objetivo y puede evitar algún tipo de "incertidumbre" pero al hacerlo viola uno de los componentes fundamentales de cualquier teoría del valor, el de que el valor de un objeto o hecho se halla atado a circunstancias de tiempo. Hablando con propiedad, un valor determinado constituye una magnitud momentánea y altamente inestable, se refiere a un momento específico y puede cambiar abruptamente".

El citado autor⁴¹ agrega "Para nosotros, el principio de costo es aceptable únicamente bajo depreciación realista y ajuste en el nivel de precios, en situaciones en que otros principios (valor de mercado, valor de reposición, valor de tasación, etc.) no sean técnicamente posibles o no resulten recomendables por razones económicas".

Todo esto está indicando que en la valuación de los bienes en general, existe una diferencia importante dada por el momento en que se realiza dicha valuación.

Si consideramos la asignación de valor a los bienes de uso dentro de los estados contables, resulta sumamente complejo establecer cual es el criterio de medición para asegurar el cumplimiento de los objetivos de dichos estados. No obstante la profesión se ha pronunciado,

⁴⁰ MATTESSICH R. (1964) *Accounting And Analytical Methods*, Illinois, Homewood, (Traducción cap. 1 a 7 y 10 de GARCÍA CASELLA Y RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, IIC, FCE. UBA). Página 153.

⁴¹ *Ibidem*. Página 154.

planteando diversos criterios alternativos como ser:

- Resolución Técnica Número 10 - F.A.C.P.C.E. (1992), en su segunda parte, punto b: 3.13, denominado Bienes de uso e inversiones en bienes de naturaleza similar a la de aquellos, indica:

Podrá optarse por uno de los siguientes criterios planteados en un orden marcado por las prácticas vigentes y con el objeto de ir gradualmente replanteándolas para pasar al uso de valores corrientes en este rubro. Este último criterio puede traer dificultades prácticas y por ello, de no estar disponibles tales valores puede optarse por el indicado como b) 2:

- a) Costo original reexpresado en moneda constante: (...)
- b) Valores corrientes.

- 1. - Costo de reposición (...)
- 2. - Costo original reexpresado por un índice específico: (...)
- 3. - Valuaciones técnicas: (...)

- c) Amortizaciones (...)

- Norma Internacional de Contabilidad nº 16 - I.A.S.C. (1998)

La Norma Internacional de Contabilidad nº 16 revisada en 1998, referida a Propiedad Planta y Equipo (para nosotros bienes de uso), traducida al castellano como inmovilizado material, manifiesta:

Punto 28: Subsecuentemente al reconocimiento inicial como un activo, una partida de propiedad, planta y equipo debe ser mantenida en libros a su costo menos cualquiera depreciación acumulada y desvalorizaciones acumuladas subsecuentes.

Punto 29: Subsecuentemente al reconocimiento inicial como un activo, una partida de propiedad, planta y equipo debe ser mantenida en libros a una cantidad revaluadas, siendo su valor justo en la fecha de la revaluación menos cualquiera depreciación subsecuente acumulada y desvalorizaciones acumuladas subsecuentes. Las revaluaciones deberían ser hechas con suficiente regularidad de modo que el valor en libros no difiera materialmente del que sería determinado usando el valor justo en la fecha de los estados financieros.

Como se ve, la diferencia principal entre ambas normas radica en la selección de los criterios general y alternativo. Nuestra Resolución Técnica asigna como criterio general a los valores corrientes, en la NIC 16, queda relegado a criterio alternativo, ya que considera al costo como criterio general.

- Proyecto nº 6 de Resolución Técnica F.A.C.P.C.E. (1999)

Con el fin de armonizar las normas contables argentinas con las internacionales, este proyecto, en periodo de consulta a la matrícula, indica en su punto 5.12

5.12 Bienes de uso y activos de naturaleza similar.

5.12.1 Norma general.

Se lo valuará a su costo original, menos la depreciación acumulada.

5.12.2 Norma excepcional.

En la preparación de estados contables con fines especiales (por ejemplo, con motivo de una reorganización societaria) podrán emplearse valores corrientes determinados sobre alguna de las siguientes bases (...)

En todos los casos, cualquiera sea el criterio adoptado, será necesario comparar dicha valuación con el límite del valor recuperable, tema expuesto en las N.I.C. nº 36 y el proyecto nº 6 de Resolución Técnica de la F.A.C.P.C.E.

Con respecto a esto, el Doctor S. García ⁴² establece que, "con relación a este punto, no parece existir mayor controversia en las normas y la doctrina contable". - Este límite, que en el caso los bienes de uso viene dado por el valor de utilización económica, puede medirse según García "en función del valor actual del probable ingreso futuro de fondos que se obtendrá por la realización o la utilización económica - directa o indirecta - del bien en su vida útil, descontada mediante una tasa de actualización apropiada". ⁴³

Como se puede apreciar, el tema a desarrollar, se considera suficientemente tratado, pero sin embargo, a entender de algunos especialistas y del propio autor, sólo se trata de una exteriorización meramente convencional de una forma de asignar costos a un periodo. Toda valuación constituye de por sí una actividad subjetiva, ya que supone el uso del criterio profesional de quien realiza tal misión, orientado por premisas básicas que le dan fundamento.

Pareciera entonces, que dentro de las normas contables, el hecho de tener un límite superior para la valuación de estos bienes, justificaría cualquier tipo de criterio que llegue a un valor por debajo del mis-

⁴² GARCÍA, S. (1989): El Valor Recuperable de los Activos. Séptimas Jornadas Regionales de la F.A.C.P.C.E. Página 50.

⁴³ *Ibidem*. Página 56.

mo.

La R.T. 16 dice en su punto 3.1.2.1 - Aproximación a la realidad - que para ser creíbles, los estados contables deben presentar descripciones y mediciones que guarden una correspondencia razonable con los fenómenos que pretenden describir, por lo cual no deben estar afectados por errores u omisiones importantes ni por deformaciones dirigidas a beneficiar los intereses particulares del emisor o de otras personas.

Aunque la búsqueda de aproximación a la realidad es imperativa, es normal que la información contable sea inexacta. Esto se debe a que:

a) la identificación de las operaciones y otros hechos que los sistemas contables deben medir no está exenta de dificultades;

b) un número importante de acontecimientos y circunstancias (como la cobrabilidad de los créditos, la vida útil probable de los bienes de uso o el costo de satisfacer reclamos por garantías posventa) involucran incertidumbres sobre hechos futuros, las cuales obligan a efectuar estimaciones que, en algunos casos, se refieren a:

1) el grado de probabilidad de que, como consecuencia de un hecho determinado, el ente vaya a recibir o se vea obligado a entregar bienes o servicios;

2) las mediciones contables a asignar a esos bienes o servicios a recibir o entregar.

Al practicar las estimaciones recién referidas, los emisores de estados contables deberán actuar con prudencia, pero sin caer en el conservadurismo. No es aceptable que los activos, ganancias o ingresos se midan en exceso, o que los pasivos, pérdidas o gastos se midan en defecto, pero tampoco lo es la aplicación de criterios contables que conduzcan a la medición en defecto de activos, ganancias o ingresos o a la medición en exceso de pasivos o gastos.

Para que la información se aproxime a la realidad, debe cumplir con los requisitos de esencialidad, neutralidad e integridad.

3.1.2.1.1. Esencialidad (sustancia sobre forma)

Para que la información contable se aproxime a la realidad, las operaciones y hechos deben contabilizarse y exponerse basándose en su sustancia y realidad económica.

Cuando los aspectos instrumentales o las formas legales no reflejen adecuadamente los efectos económicos de los hechos o transacciones, se debe dar preeminencia a su esencia económica, sin perjuicio de la información, en los estados contables, de los elementos jurídicos correspondientes.

3.1.2.1.2. Neutralidad (objetividad o ausencia de sesgos)

Para que la información contable se aproxime a la realidad, no debe estar sesgada, deformada para favorecer al ente emisor o para influir la conducta de los usuarios hacia alguna dirección en particular. Los estados contables no son neutrales si, a través de la selección o presentación de información, influyen en la toma de una decisión o en la formación de un juicio con el propósito de obtener un resultado o desenlace predeterminado.

Para que los estados contables sean neutrales, sus preparadores deben actuar con objetividad. Se considera que una medición de un fenómeno es objetiva cuando varios observadores que tienen similar independencia de criterio y que aplican diligentemente las mismas normas contables, arriban a medidas que difieren poco o nada entre sí.

El objetivo de lograr mediciones contables objetivas, no ha podido ser alcanzado en relación con ciertos hechos. En consecuencia, los estados contables no brindan informaciones cuantitativas sobre algunos activos y pasivos, como por ejemplo:

- a) ciertos intangibles (inseparables del negocio) que algunas empresas generan (como el valor llave y sus componentes);
- b) las sumas a desembolsar con motivo de fallos judiciales adversos y altamente probables, cuando su importe se desconoce y no existen bases confiables para su determinación.

3.1.2.1.3. Integridad

La información contenida en los estados contables debe ser completa.

La omisión de información pertinente y significativa puede convertir a la información presentada en falsa o conducente a error y, por tanto, no confiable.

Más adelante aclara que se ha preferido la expresión aproximación a la realidad a otras que transmiten la idea de que la contabilidad brinda mediciones exactas, como *true and fair view* (frecuentemente tra-

ducida como imagen fiel).

Con respecto a los activos enuncia en el punto 4.1.1:

Un ente tiene un activo cuando, debido a un hecho ya ocurrido, controla los beneficios económicos que produce un bien (material o inmaterial con valor de cambio o de uso para el ente).

Un bien tiene valor de cambio cuando existe la posibilidad de:

- a) canjearlo por efectivo o por otro activo;
- b) utilizarlo para cancelar una obligación; o
- c) distribuirlo a los propietarios del ente.

Un bien tiene valor de uso cuando el ente puede emplearlo en alguna actividad productora de ingresos.

En cualquier caso, se considera que un bien tiene valor para un ente cuando representa efectivo o equivalentes de efectivo o tiene aptitud para generar (por sí o en combinación con otros bienes) un flujo positivo de efectivo o equivalentes de efectivo. De no cumplirse este requisito, no existe un activo para el ente en cuestión.

La contribución de un bien a los futuros flujos de efectivo o sus equivalentes debe estar asegurada con certeza o esperada con un alto grado de probabilidad, y puede ser directa o indirecta. Podría, por ejemplo, resultar de:

- a) su conversión directa en efectivo;
- b) su empleo en conjunto con otros activos, para producir bienes o servicios para la venta;
- c) su canje por otro activo;
- d) su utilización para la cancelación de una obligación;
- e) su distribución a los propietarios.

Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar, por sí mismas, a activos.

El carácter de activo no depende ni de su tangibilidad ni de la forma de su adquisición (compra, producción propia, donación u otra) ni de la posibilidad de venderlo por separado ni de la erogación previa de un costo ni del hecho de que el ente tenga la propiedad.

Referente a los criterios de medición enuncia en el punto 6.2:

Las mediciones contables periódicas de los elementos que cumplen las condiciones para reconocerse en los estados contables, podrían basarse en los siguientes atributos:

a) de los activos:

- 1) su costo histórico;
- 2) su costo de reposición;
- 3) su valor neto de realización;
- 4) el importe descontado del flujo neto de fondos a percibir (valor actual);
- 5) el porcentaje de participación sobre las mediciones contables de bienes o del patrimonio;

Los criterios de medición contable a utilizar deben basarse en los atributos que en cada caso resulten más adecuados para alcanzar los requisitos de la información contable enunciados en la sección 3 (Requisitos de la información contenida en los estados contables) y teniendo en cuenta:

- a) el destino más probable de los activos; y
- b) la intención y posibilidad de cancelación inmediata de los pasivos.

Por su parte la R.T. 17 en su punto 4 - Medición contable en general - indica:

4.1. Criterios generales

Para la medición contable de activos y pasivos y de los resultados relacionados se aplicarán los siguientes criterios generales con sujeción, en el caso de los activos, a la consideración de los límites establecidos en la sección 4.4 (Comparaciones con valores recuperables):

e) Bienes destinados a la venta o a ser consumidos en el proceso de obtención de bienes o servicios destinados a la venta: a su valor corriente;

f) Bienes de uso y otros activos no destinados a la venta: a su costo histórico (en su caso, menos depreciaciones);

4.4. Comparaciones con valores recuperables

4.4.1. Criterio general

Ningún activo (o grupo homogéneo de activos) podrá presentarse en los estados contables por un importe superior a su valor recuperable, entendido como el mayor importe entre:

a) su valor neto de realización, determinado de la manera indicada en la sección 4.3.2 (Determinación de valores netos de realización);

b) su valor de uso, definido como el valor actual esperado de los flujos netos de fondos que deberían surgir del uso de los bienes y de su disposición al final de su vida útil (o de su venta anticipada, si ella hubiera sido resuelta) y determinado aplicando las normas de las secciones 4.4.4 y 4.4.5.

4.4.2. Frecuencia de las comparaciones

Las comparaciones entre las mediciones contables primarias de los activos y sus correspondientes valores recuperables deben hacerse cada vez que se preparen estados contables, en los casos de:

- a) cuentas a cobrar (incluyendo a los depósitos a plazo fijo y las titulizadas);
- b) bienes de cambio;
- c) instrumentos derivados sin cotización;
- d) intangibles no utilizados en la producción o venta de bienes y servicios y que generan un flujo de fondos propio e identificable;
- e) bienes tangibles e intangibles que ya no estén disponibles para el uso;
- f) participaciones permanentes en otras sociedades, valuadas al costo; y
- g) bienes destinados a alquiler.

En los casos de:

- a) bienes de uso;
- b) intangibles empleados en la producción o venta de bienes y servicios;
- c) otros intangibles que no generan un flujo de fondos propio; y
- d) participaciones permanentes en otras sociedades, valuadas al valor patrimonial proporcional;

La comparación con el valor recuperable deberá hacerse cada vez que se preparen estados contables cuando:

1) el activo incluya cualquier intangible empleado en la producción o venta de bienes y servicios o un valor llave, en la medida que se deprecien a lo largo de más de veinte años desde la fecha de su incorporación al activo; o

2) existe algún indicio de que tales activos se hayan desvalorizado (o de que una desvalorización anterior se haya revertido).

Los indicios a considerar con el propósito indicado en el párrafo anterior son, como mínimo, los siguientes (los indicados entre paréntesis corresponden a situaciones en que se podrían haber revertido desvalorizaciones anteriores):

a) de origen externo:

1) declinaciones (o aumentos) en los valores de mercado de los bienes que sean superiores a las que debería esperarse con motivo del mero transcurso del tiempo;

2) cambios importantes ocurridos o que se espera ocurrirán próximamente en los mercados y en los contextos tecnológico, económico o legal en que opera el ente y que lo afectan adversamente (o favorablemente);

3) aumentos (o disminuciones) en las tasas de interés que afecten la tasa de descuento utilizada para calcular el valor de uso del activo, disminuyendo (o aumentando) su valor recuperable en forma significativa;

4) disminución (o aumento) del valor total de las acciones del ente no atribuibles a las variaciones de su patrimonio contable;

b) de origen interno:

1) evidencias de obsolescencia o daño físico del activo;

2) cambios ocurridos o que se espera ocurrirán próximamente en la manera en que los bienes son o serán usados, como los motivados por planes de discontinuación o reestructuración de operaciones o por haberse decidido que la venta de los bienes se producirá antes de la fecha originalmente prevista (o por haberse efectuado mejoras que incre-

mentan las prestaciones de los bienes);

3) evidencias de que las prestaciones de los bienes son peores (o mejores) que las anteriormente previstas;

4) expectativas (o desaparición de ellas) de pérdidas operativas futuras;

c) las brechas observadas en anteriores comparaciones de las mediciones contables primarias con los valores recuperables de los bienes.

4.4.3. Niveles de comparación

4.4.3.1. Criterio general

Las comparaciones con valores recuperables se harán al nivel de cada bien o, si correspondiera, grupo homogéneo de bienes.

4.4.3.3. Bienes de uso e intangibles que se utilizan en la producción o venta de bienes y servicios o que no generan un flujo de fondos propio

Las comparaciones con el valor recuperable deben hacerse:

- a) al nivel de cada bien o, si esto no fuera posible,
- b) al nivel de cada "unidad generadora de efectivo".

La imposibilidad de realizar las comparaciones del inciso a), debe basarse en fundamentos objetivos.

Se consideran "unidades generadoras de efectivo" a los grupos identificables más pequeños de bienes de uso e intangibles cuyo uso continuo genera entradas de fondos mayormente independientes de las producidas por el uso de otros activos o grupos de activos.

En principio, se definirán unidades generadoras de efectivo que no incluyan a los activos generales y a la llave de negocio (si estuviere contabilizada). Se consideran "activos generales" a los que contribuyen a la obtención de flujos de efectivo futuros en todas las unidades generadoras de efectivo existentes y son distintos del valor llave (por ejemplo: los edificios de la administración general o del centro de cómputos).

Luego, y por separado, se intentará la asignación de los activos generales y la llave de negocio a las unidades generadoras de efectivo

definidas o a grupos de ellas.

Si la asignación recién referida es posible, la comparación entre las mediciones contables previas y los valores recuperables se hará para cada unidad generadora de efectivo, incluyendo en la medición contable de ésta a la porción asignada de los activos generales y de la llave.

Si dicha asignación no fuere posible, se harán dos comparaciones:

a) la primera, para cada unidad generadora de efectivo, sin incluir en la medición contable de ésta ninguna porción asignada de los activos generales y de la llave;

b) la segunda, al nivel de la unidad generadora de efectivo más pequeña a la cual puedan asignarse la llave de negocio y los activos generales sobre una base razonable y consistente.

Cuando exista un mercado activo para el producto de la utilización de uno o más bienes, se considerará que éstos integran una unidad generadora de efectivo, incluso cuando dicho producto no sea vendido sino empleado internamente (aunque sea parcialmente).

Las unidades generadoras de efectivo que se definan serán utilizadas consistentemente, salvo cuando pueda justificarse un cambio de agrupamientos.

4.4.4. Estimación de los flujos de fondos.

Las proyecciones de futuros flujos de fondos que se hagan para la determinación de valores recuperables deben:

a) expresarse en moneda de la fecha de los estados contables, por lo cual se requiere que la tasa de descuento a utilizar excluya los efectos de los cambios futuros en el poder adquisitivo de la moneda;

b) cubrir un período que abarque la vida útil restante de los activos principales de cada unidad generadora de efectivo;

c) basarse en premisas que representen la mejor estimación que la administración del ente pueda hacer de las condiciones económicas que existirán durante la vida útil de los activos;

d) dar mayor peso a las evidencias externas;

e) basarse en los presupuestos financieros más recientes que hayan sido aprobados por la administración del ente, que cubran como máximo un período de cinco años;

f) para los períodos no cubiertos por dichos presupuestos, deberá

basarse en extrapolaciones de las proyecciones contenidas en ellos, usando una tasa de crecimiento constante o declinante (incluso nula o menor a cero), a menos que pueda justificarse el empleo de una tasa creciente;

g) no utilizar tasas de crecimiento que superen a la tasa promedio de crecimiento en el largo plazo para los productos, industrias o países en que el ente opera o para el mercado en el cual se emplean los activos, salvo que el uso de una tasa mayor pueda justificarse debidamente;

h) considerar las condiciones actuales de los activos;

i) incluir:

1) las proyecciones de entradas de fondos atribuibles al uso de los activos;

2) las salidas de fondos necesarias para la obtención de tales entradas, que puedan ser atribuidas a esos activos sobre bases razonables y consistentes, incluyendo los pagos futuros necesarios para mantener o conservar el activo en su nivel de rendimiento originalmente previsto.

3) el valor neto de realización a ser obtenido por la disposición de los activos, calculado de acuerdo con las normas de la sección 4.3.2 (Determinación de valores netos de realización);

j) no incluir los flujos de fondos que se espera ocasionen:

1) las cancelaciones de pasivos ya reconocidos a la fecha de la estimación;

2) reestructuraciones futuras que no han sido comprometidas;

3) las futuras mejoras a la capacidad de servicio de los activos;

4) los resultados de actividades financieras;

5) los pagos o recuperos del impuesto a las ganancias.

4.4.5. Tasas de descuento

Para estimar los valores recuperables deben emplearse tasas de descuento que:

a) reflejen las evaluaciones que el mercado hace del valor tiempo del dinero y de los riesgos específicos del activo, que no hayan sido ya considerados al estimar los flujos de fondos;

b) excluyan los efectos de los cambios futuros en el poder adquisi-

sitivo de la moneda;

c) no consideren el efecto del impuesto a las ganancias.

4.4.6. Imputación de las pérdidas por desvalorización

Las pérdidas por desvalorización deben imputarse al resultado del período, salvo las que reversen valorizaciones incluidas en saldos de revalúos mantenidos por aplicación de las normas de transición de la sección 8.2.2 (Bienes de uso y asimilables y saldos de revalúos), que reducirán dichos saldos.

Las pérdidas resultantes de las comparaciones entre mediciones contables y valores recuperables correspondientes a bienes individuales reducirán las primeras.

Las pérdidas resultantes de las comparaciones entre mediciones contables y valores recuperables de unidades generadoras de efectivo, se imputarán en el siguiente orden:

a) a la llave de negocio asignada a ellos;

b) a los otros activos intangibles asignados a ellos, y si quedare un remanente;

c) se lo prorrateará entre los restantes bienes incluidos en la medición contable que se compara, en proporción a sus mediciones (anteriores al cómputo de la desvalorización).

4.4.7. Reversiones de pérdidas por desvalorización

Las pérdidas por desvalorización reconocidas en períodos anteriores sólo deben reversarse cuando, con posterioridad a la fecha de su determinación, se produzca un cambio en las estimaciones efectuadas para determinar los valores recuperables. En tal caso, la medición contable del activo o activos relacionados debe elevarse al menor importe entre:

a) la medición contable que el activo o grupo de activos habría tenido si nunca se hubiese reconocido una pérdida por desvalorización; y

b) su valor recuperable.

Las reversiones de pérdidas por desvalorización se imputarán al resultado del período, excepto en la medida en que reversen desvalorizaciones de bienes revaluados previamente por aplicación de la sección 8.2.2 (Bienes de uso y asimilables y saldos de revalúo), en cuyo caso:

a) el incremento de la medición contable del activo hasta el importe que habría tenido si nunca hubiese sido revaluado, se reconocerá como una ganancia;

b) el resto aumentará el saldo de revalúo.

Las reversiones de pérdidas resultantes de las comparaciones entre mediciones contables y valores recuperables correspondientes a bienes individuales se agregarán a las mediciones contables de estos. Las reversiones de pérdidas resultantes de las comparaciones entre la medición contable y el valor recuperable de una unidad generadora de efectivo se agregarán a las mediciones contables de los activos en el siguiente orden:

a) primero, a los activos integrantes de la unidad que sean distintos a la llave de negocio, en proporción a sus mediciones contables (anteriores al cómputo de la desvalorización), con la siguiente limitación: ningún activo debe quedar por encima del menor importe entre:

1) su valor recuperable (si fuere determinable); y

2) la medición contable que el activo habría tenido si nunca se hubiese reconocido la desvalorización previa;

b) si la asignación anterior fuera incompleta debido a la aplicación de los topes indicados, se efectuará un nuevo prorrateo entre los bienes individuales de la unidad que no haya alcanzado dichos límites;

c) el remanente no asignado será agregado al valor llave que estuviere asignado a la unidad, siempre que se cumplan las condiciones expuestas en el párrafo siguiente.

La desvalorización contabilizada para la llave de negocio sólo será reversada cuando:

a) haya sido causada por un hecho externo específico de carácter excepcional cuya recurrencia no se espera; y

b) haya sido reversada por otro(s) hecho(s) externo(s).

El hecho de que la pérdida de valor reconocida para un activo haya desaparecido total o parcialmente puede indicar que la vida útil restante, que el método de amortización o que el valor residual necesitan ser revisados, aunque el indicio no lleve a la reversión de la pérdida de valor del activo.

Los resultados de las operaciones de intercambio se reconocerán cuando pueda considerárselas concluidas desde el punto de vista de la realidad económica.

También se reconocerán como resultados los acrecentamientos, valorizaciones o desvalorizaciones provenientes de acontecimientos internos o externos al ente que motiven cambios en las mediciones contables de activos o pasivos, de acuerdo con los criterios establecidos en esta resolución técnica.

Fundamentación

Sobre la base de los antecedentes anteriores, es posible afirmar que el tema de la valuación de los bienes de uso, es un tema incorporado dentro de las normas contables argentinas, pero sin embargo mantiene la misma orientación desde hace años. Se impone entonces un cambio para permitir decisiones acordes al contexto donde se insertan las industrias.

A. Toffler⁴⁴, menciona: "El cambio es el fenómeno por medio del cual el futuro invade nuestras vidas, y conviene observarlo atentamente, no sólo con las amplias perspectivas de la historia, sino desde el ventajoso punto de vista de los individuos que viven, respiran y lo experimentan". Para luego agregar: "Esta es la perspectiva con que se enfrenta el hombre. El cambio cae como un alud sobre nuestras cabezas y la mayoría de la gente está grotescamente impreparada para luchar con él"⁴⁵.

Por otra parte, la globalización tiene la característica de movilizar activos intangibles, lo que modifica los paradigmas que enfrentan las empresas. En este contexto, es posible afirmar que los supuestos fundamentales de nuestra ciencia se volvieron obsoletos.

La nueva economía globalizada se desplaza, por ahora lentamente, de las maquinarias, las materias primas y los productos, hacia los bienes intangibles. Utilizando conceptos de informática podemos afirmar que la economía sufre un desplazamiento desde el *hard* al *soft*.

Es entonces donde nos encontramos con activos tales como desarrollos tecnológicos, marcas y hasta las relaciones con los clientes y la eficiencia de los empleados que pasan a tomar un papel preponderante ya que son considerados como los verdaderos artífices de la generación de ingreso en una empresa y consecuentemente de su valor como tal.

Consecuentemente la relación entre los valores de los bienes de uso y los intangibles, en cuanto a la generación de flujos de fondos es

⁴⁴ TOFFLER A. (1981) *El shock del futuro*. Barcelona. Plaza y Janes. Página 7.

⁴⁵ *Ibidem*. Página 15.

muy estrecha.

Además, si estudiamos el contexto en el que funcionan las empresas, múltiples indicios nos indican que el cambio acelerado está generando, un escenario caracterizado por la complejidad, la inestabilidad y la incertidumbre. En la escala global las interdependencias se maximizan y las comunicaciones trasladan las transformaciones en tiempo real a todas partes.

En otras palabras, el tiempo y el espacio ya no constituyen una barrera.

Por todo esto debe implementarse una continua revisión de los criterios de valuación aplicados dentro de las normas contables que permitan adaptarse a este contexto.

Es que la velocidad de los cambios tecnológicos produce una aceleración de las innovaciones que da por tierra con los planteos tradicionales dando origen al surgimiento de nuevas reglas de juego. Ya no son tan extensos los ciclos de vida de los productos y servicios y el retorno de la inversión debe producirse en forma rápida.

Según el Doctor A. R. Yardín⁴⁶, "la registración de los bienes de uso en los Estados Contables a sus valores residuales no tiene otro objeto que servir de soporte para los futuros cargos a los costos operativos de las sucesivas cuotas de depreciación.

Sin embargo, esto no parece ser bien comprendido por los destinatarios de los informes contables.

En efecto, resulta curioso que algunas importantes empresas proveedoras de materias primas y prácticamente todas las entidades financieras, se basen en los valores contables de los bienes de uso para, después de practicarle distintos procedimientos de ajuste, utilizar esos valores para medir la solvencia patrimonial de una empresa".

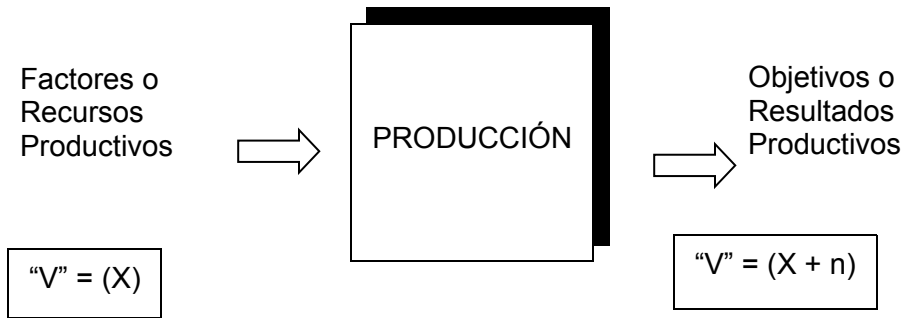
Concepto económico de producción

Entendemos por concepto económico de producción a la actividad económica que tiene por objeto incrementar la capacidad que tienen los bienes de satisfacer necesidades.

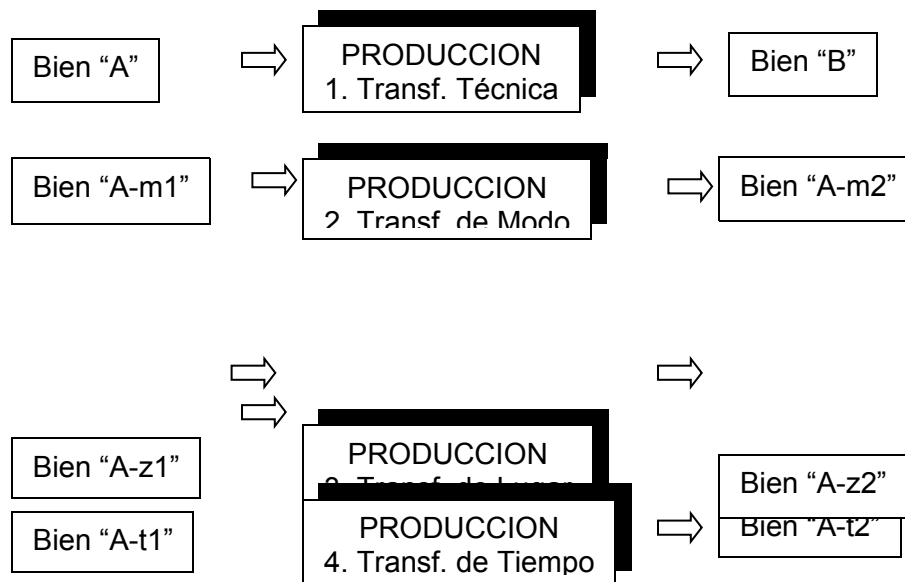
O sea toda producción está destinada a crear valor, conforme se puede apreciar en el siguiente esquema:⁴⁷

⁴⁶ Op. Cit. 35.

⁴⁷ Nota del autor: Los esquemas siguientes son de elaboración propia, basados en el módulo Teoría General del Costo, dictado por el E. N. Cartier en abril/mayo 2001. Rosario.

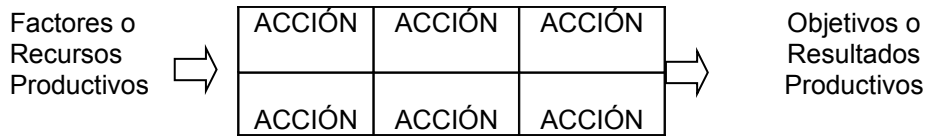


Como característica principal podemos establecer que la producción puede efectuarse por:



De la misma manera, vamos a entender al proceso productivo como el sistema de acciones ejecutadas sobre determinados bienes, con el fin de darles distinta utilidad a la que tenían, antes del ejercicio de aquellas.

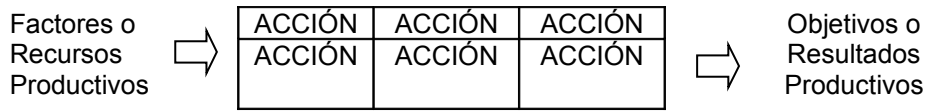
Los factores pierden potencialidad como consecuencia de ser usado en dicho proceso.



$V = (X)$

$V = (X + n)$

De manera tal que toda vinculación que sea coherente, entre un objetivo o resultado productivo y la pérdida de potencialidad de los factores necesarios para lograr el mismo, constituye en concepto económico del costo.



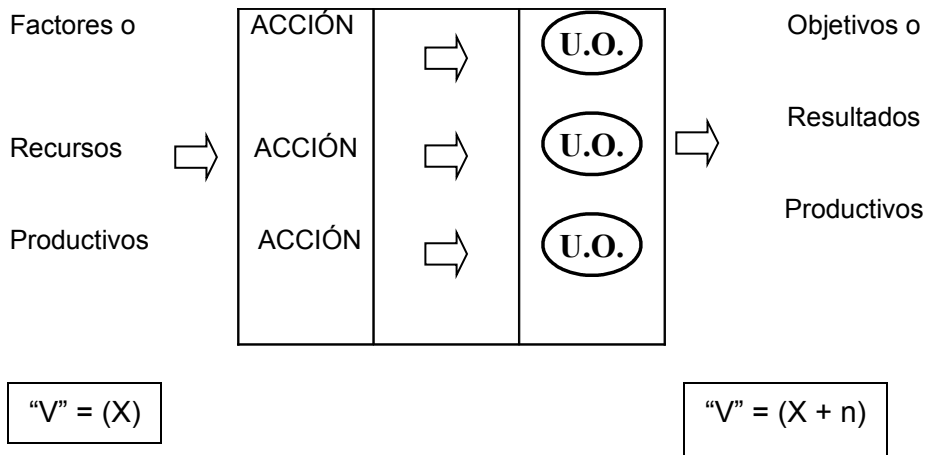
$V = (X)$

$V = (X + n)$

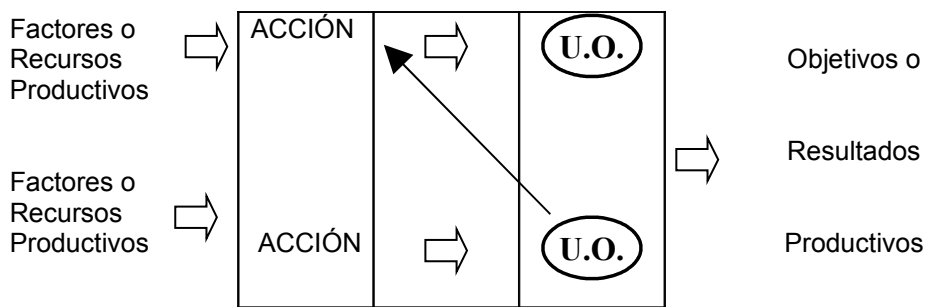


O sea que se está en presencia de una relación que es esencialmente física, dado que se basa en cantidades físicas de objetivos y cantidades físicas de factores sacrificados para poder obtenerlos.

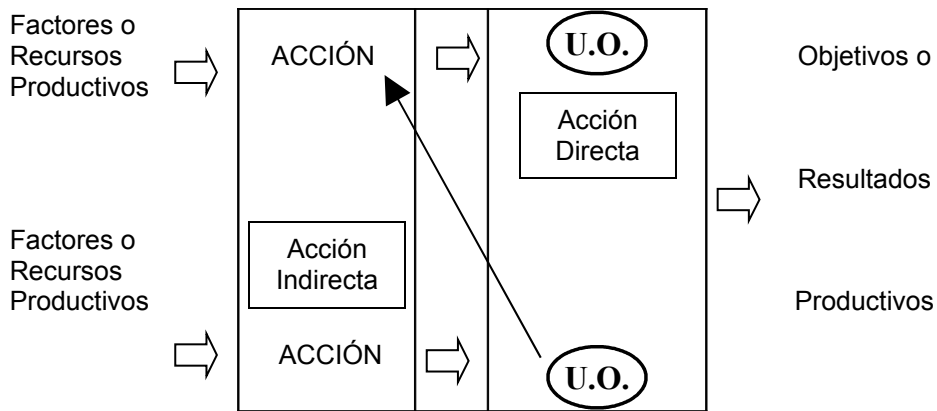
A su vez, cada acción genera un servicio, que puede mensurarse en términos de alguna unidad de obra.



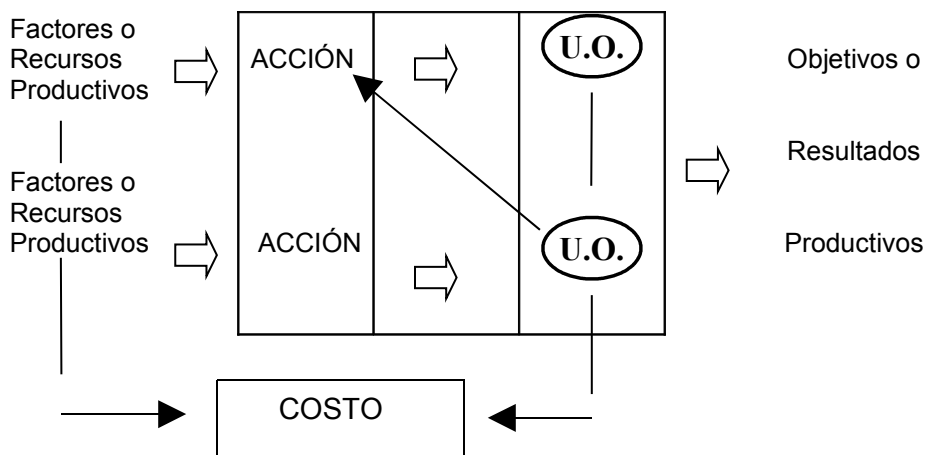
Es importante destacar que los usuarios de los servicios de una acción, pueden ser tanto los objetivos finales del proceso productivo o bien otras actividades del mismo.



Que según el usuario de la actividad podría clasificar las actividades en directas o indirectas.



Las unidades de obra de cada acción, deben costearse.



Referente a los bienes de uso, se produce una pérdida de potencialidad productiva en forma parcial, que es necesario estimar por algún medio.

Hipótesis

Como ya se ha planteado el problema de investigación, revisado la literatura y contextualizado dicho problema mediante la construcción del marco teórico, nuestro estudio exploratorio comenzará a ser descriptivo, dado que como investigador me propongo ahondar la cuestión.

Por lo tanto, debo establecer guías precisas, llamadas hipótesis, que no son otra cosa que proposiciones tentativas acerca de las relacio-

nes de las variables en estudio.

"Las hipótesis no necesariamente son verdaderas; pueden o no serlo, pueden o no comprobarse con hechos. Son explicaciones tentativas, no los hechos en sí. Al formularlas, el investigador no puede asegurar que vayan a comprobarse. Como mencionan y ejemplifican Black y Champion (1976), una hipótesis es diferente de una afirmación de hecho"⁴⁸.

Para J. H. Poincaré⁴⁹, cada hipótesis tiene que ser probada continuamente. Y cuando falla en una prueba empírica, debe dejarse, aunque aclara que aún una que se demostró insostenible puede ser todavía muy útil. Para el citado filósofo, las generalizaciones que se sujetan al mando empírico son las verdaderas.

Es conveniente recordar aquí a F. Nietzsche⁵⁰, quien manifiesta que "El hecho de que un juicio sea falso no constituye en nuestra opinión una objeción contra ese juicio"... "Por principio nos inclinamos a afirmar que los juicios más falsos son para nosotros los más indispensables,... lo no-verdadero es la condición de la vida..." y la verdad es "el tipo de error sin el cual el hombre no puede vivir".

Las hipótesis, por tanto, proponen tentativamente las respuestas a las preguntas de investigación, por lo que la relación entre ambas es directa e íntima. A su vez sustituyen a los objetivos y preguntas de investigación para guiar el estudio. Por ello, las hipótesis comúnmente surgen de los objetivos y preguntas de investigación, una vez que éstas han sido reevaluadas a raíz de la revisión de la literatura. No puede soslayarse la relación estrecha que existe tanto con el planteamiento del problema como con la revisión de la literatura.

En mi caso particular, si bien debo reconocer que las hipótesis surgidas de teorías con evidencia empírica o incluso de hallazgos de investigaciones anteriores, tienen un basamento fuerte, y que cuanto menor apoyo tengan las hipótesis, mayor cuidado debe tenerse en su elaboración y evaluación, no es menos cierto que ha quedado claro que he revisado cuidadosamente la literatura y consultado a renombrados profesionales como para poder enunciar las siguientes hipótesis con la seguridad de que no estoy hipotetizando sobre algo ya comprobado y ni siquiera sobre algo contundentemente rechazado.

Las variables que definiré en su construcción, son propiedades cuya variación es susceptible de ser medida y precisamente el valor de las mismas está dado cuando pueden relacionarse con otras formando

⁴⁸ Op. Cit. 1. Página 74.

⁴⁹ Op. Cit. 4.

⁵⁰ Op. Cit. 5.

hipótesis.

Visto los antecedentes anteriores, el autor está en condiciones de formular las siguientes hipótesis de trabajo:

El flujo de fondo generado en el periodo, puede ser utilizado para aproximarse al valor recuperable de los bienes de uso en el mismo, debiendo indicarse en nota aclaratoria.

A fin de conocer más en profundidad la opinión de los colegas he elaborado una encuesta, conforme puede observarse a continuación:

ENCUESTA PARA CONOCER LA OPINIÓN PROFESIONAL

Estimado colega:

El presente cuestionario consta únicamente de 09 preguntas sobre aspectos relacionados con el valor de los bienes de cambio y de uso al cierre de ejercicio; le ruego dedique unos minutos a su lectura. Mi nombre es Juan Carlos Scarabino, Contador Público radicado en Rosario, República Argentina.

Los resultados de este estudio se integrarán a mi trabajo de investigación académica en la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística de la Universidad Nacional de Rosario. Le doy las gracias por su colaboración, significándole que las respuestas recibidas serán tratadas de manera totalmente confidencial y con fines exclusivamente investigativos.

Instrucciones: Debe Ud. contestar el cuestionario **sin tener presente las normas contables vigentes**, sino simplemente su criterio y experiencia en este campo. En aquellas preguntas en las cuales no tenga una opinión claramente definida, puede dejar su respuesta en blanco.

Profesión del encuestado

Marque con una X cuál es su profesión o dedicación (puede señalar más de una respuesta):

	Contador Público en relación de dependencia.
	Contador Público independiente.
	Contador Público - Profesor universitario
(Por favor, si no marcó ninguna respuesta de las anteriores, le ruego no prosiga con las restantes, agradeciéndole su atención)	

Bienes de cambio y bienes de uso

CUESTIÓN 1 En la determinación del valor de los bienes de cambio al final del ejercicio, que criterio considera más apropiado? Por favor numérelos, a partir del más apropiado igual a 1.

	Costo histórico.
	Costo histórico reexpresado.
	Valor neto de realización.
	Valor corriente.
	Otro: detallar
	Otro: detallar.
	Otro: detallar.
	No contesta.

CUESTIÓN 2 Si una empresa utiliza el V.N.R. para valuar sus bienes de cambio al final del ejercicio. ¿Considera que debe tener el

cuenta el precio de contado o debe incluir componentes financieros?

(Marque con una X la opción con la que esté más de acuerdo):

	Precio de contado.
	Incluir componentes financieros.
	Otro. Justifique.
	No contesta.

CUESTIÓN 3 En la determinación del valor de los bienes de uso al final del ejercicio, que criterio considera más apropiado? Por favor numérelas, a partir del más apropiado igual a 1.

	Costo histórico
	Costo histórico reexpresado
	Valor corriente
	Revalúo técnico
	Otro: Justificar
	No contesta

CUESTIÓN 4 ¿Considera que una empresa puede presentar su balance con pérdida y a su vez presentar revalúo contable en el PN?

	SI.
	NO
	OTRO. Justificar
	No contesta.

CUESTIÓN 5 ¿Considera correcta la comparación entre el Valor de Utilización Económica y el Valor Neto de Realización, para determinar el Valor recuperable de los bienes de uso?

	SI.
	NO.

	OTRO: Justificar
	No contesta

CUESTIÓN 6 ¿Cuál es el criterio que considera más apropiado para determinar el V.U.E.?

	Detallar criterio.
	No contesta.

CUESTIÓN 7 ¿Conoce algún otro criterio?

	SI. Detallar.
	No.
	No contesta.

CUESTIÓN 8 En su actividad profesional, ¿Ha determinado V.R. como el mayor entre el VNR y el VUE?

	SI.
	NO.
	No contesta.

CUESTIÓN 9 En su actividad profesional, ¿Ha ajustado por V. R. límite?

	SI.
	NO.
	No contesta.

De nuevo, muchas gracias por su colaboración.

DATOS PERSONALES DEL ENCUESTADOR:

JUAN CARLOS SCARABINO

ESCUELA DE ADMINISTRACIÓN

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO

REPÚBLICA ARGENTINA

Teniendo en cuenta que por error de estimación se entiende la diferencia entre el promedio muestral y el verdadero valor promedio poblacional, expresado en porcentaje, y que confianza es el peso o ponderación, expresado en probabilidad, con el que se asegura que el verdadero parámetro poblacional estará comprendido entre un intervalo determinado, he tenido en cuenta la población de contadores matriculados activos en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Santa Fe - Cámara II - Rosario, que al 31/12/2002 ascendía a 3.569. Por lo tanto, he seleccionado la muestra al azar, trabajando con un error de estimación del 10% y una confianza del 95%.

La investigación adopta la forma de encuesta personal, diseñada en lenguaje html para su envío por correo electrónico y se ha desarrollado durante los meses de marzo de 2002 a mayo de 2003 (ambos inclusive), por lo que el estudio ha estado abierto quince meses.

No obstante, el empleo de las nuevas tecnologías no está exento de problemas. Los principales inconvenientes que han surgido en el envío y recepción de correos electrónicos son los siguientes:

☐ Dificultad para encontrar direcciones de correo electrónico.

✓ La configuración de cada ordenador personal, principalmente las opciones referentes a seguridad, ha impedido en algunas ocasiones el envío correcto de las respuestas requeridas.

✓ La existencia de diversos programas gestores de correo electrónico ha ocasionado un buen número de errores al receptor del correo a la hora de visualizar la encuesta.

✓ El receptor del correo al visualizar una dirección no conocida puede interpretar el correo como un mensaje de *Spam* y por tanto desecharlo.

De todas las encuestas enviadas por correo electrónico (153), han sido devueltas de forma automática 12. El número de envíos válidos es, por lo tanto, de 141, como puede observarse a continuación:

NÚMERO DE ENVÍOS	RECHAZOS AUTOMÁTICOS	ENVÍOS VÁLIDOS
153	12	141
% rechazo		7.84%
% e-mails válidos		92.16%
Respuestas obtenidas		90

El porcentaje de respuesta final ha sido de 63.83 %, conforme se detalla seguidamente:

CONCEPTO	DATO
Respuestas obtenidas	90
Porcentaje de respuesta sobre envíos	63,83%

Análisis de los resultados

Para las cuestiones 1 y 3 se aplica la escala de Likert, para lo cual se han establecido los siguientes supuestos:

Para el cálculo se plantearon los siguientes supuestos:

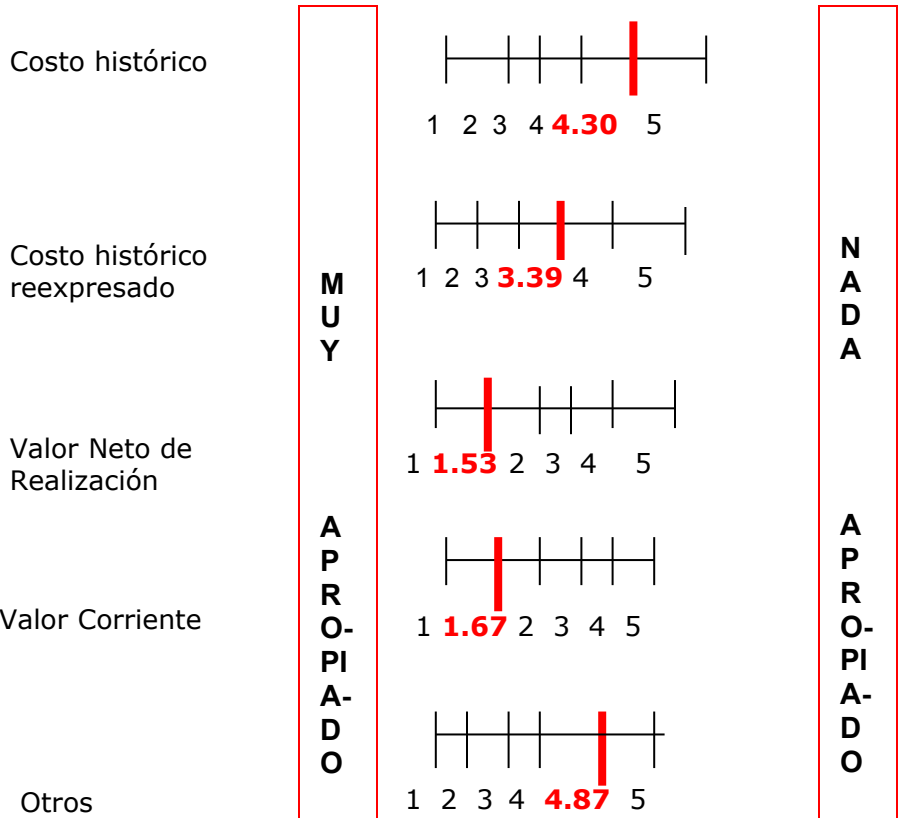
☐ *La escala es la siguiente:*

1 <i>Muy Apro- piado</i>	2 <i>Bas- tante Apro- piado</i>	3 <i>Apro- piado</i>	4 <i>Poco Apro- piado</i>	5 <i>Nada Apro- piado</i>
-------------------------------------	--	-----------------------------	--------------------------------------	--------------------------------------

- ☐ *Se completó con un 5 (cinco) todos aquellos casilleros que los encuestados no completaron, ya que se tomó por cierto que si no asignaron ningún valor es porque no lo consideran apto, correcto o apropiado.*
- ☐ *Se sumó el total de puntos asignados a cada criterio y se lo dividió por el número total de encuestados (90). Así se obtuvo un valor promedio del grado de aceptación de cada uno de los criterios planteados.*

Gráficamente la cuestión 1 puede resumirse de la siguiente manera:

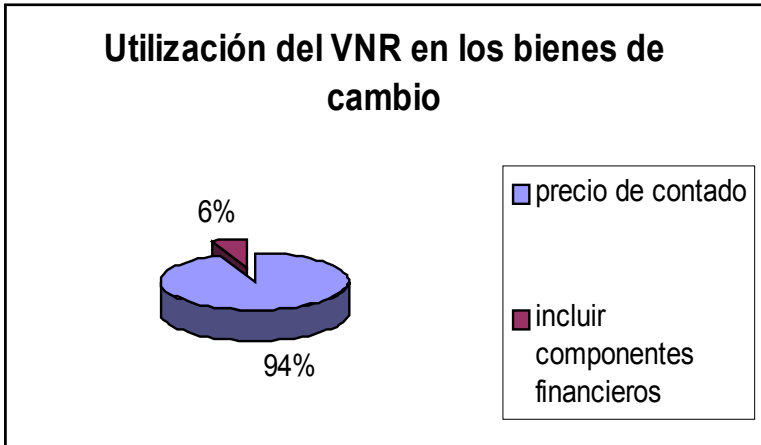
Cuestión 1: Valor de los bienes de cambio



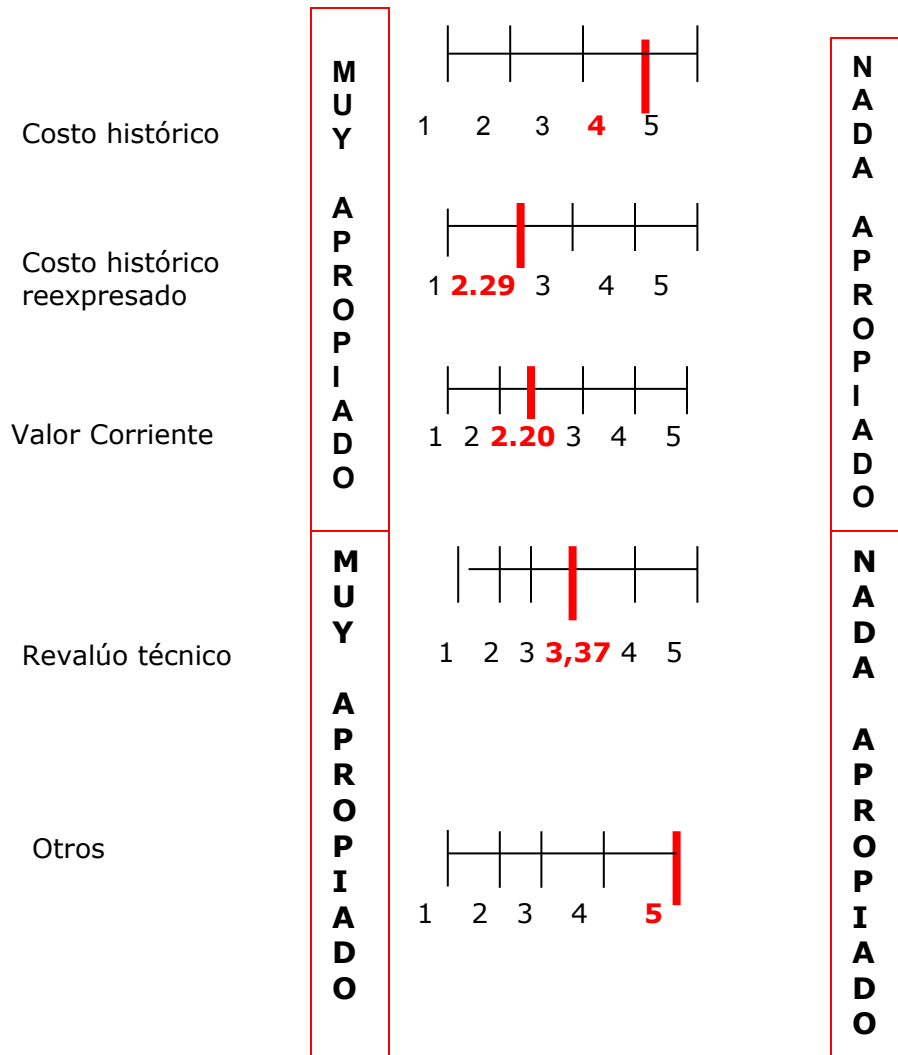
En función del análisis efectuado, el criterio considerado más apropiado para la determinación del valor de los bienes de cambio al final del ejercicio es en primer lugar el Valor Neto de Realización y en segundo término el Valor Corriente.

Finalmente, se considera como apropiado al Valor Histórico Reexpresado y como poco apropiado al Valor Histórico.

Referente a la cuestión 2 se encuentra la siguiente respuesta:



Referente a la cuestión 3, sobre el valor de los bienes de uso al final del ejercicio, la escala de Likert indica lo siguiente:



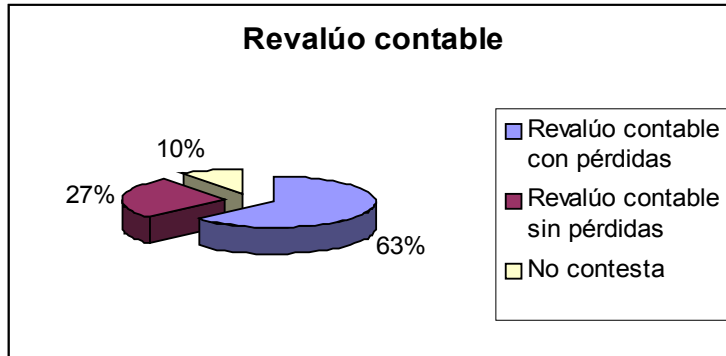
En función al análisis efectuado, el criterio que los encuestados consideran como más apropiado para la determinación del valor de los bienes de uso al final del ejercicio es en primer lugar el Valor Corriente y en segundo término el Valor Histórico Reexpresado.

En tercer lugar, consideran como apropiado el Revalúo Técnico y en último lugar el Valor Histórico.

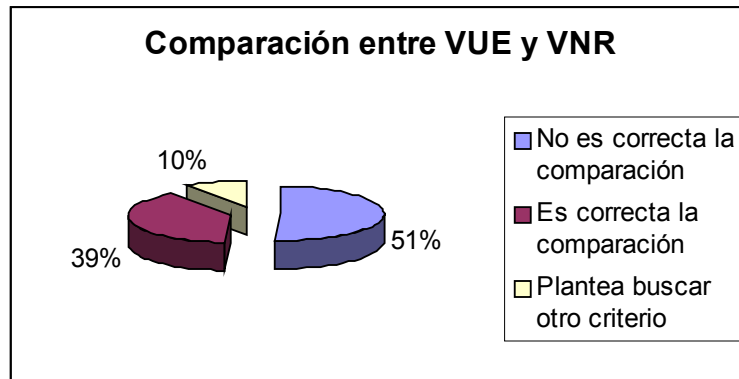
Las cuestiones siguientes pueden graficarse de la siguiente

manera:

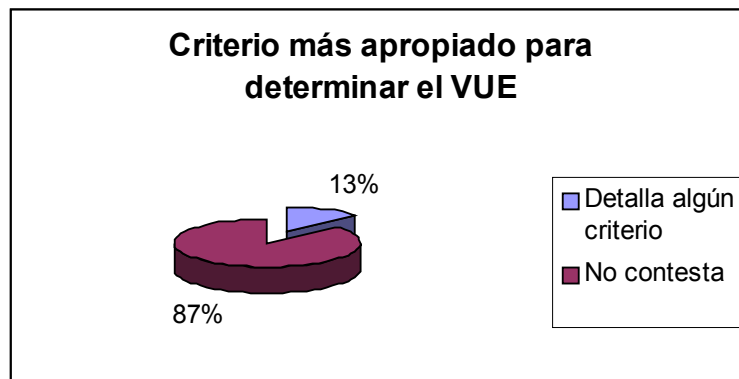
Cuestión 4:



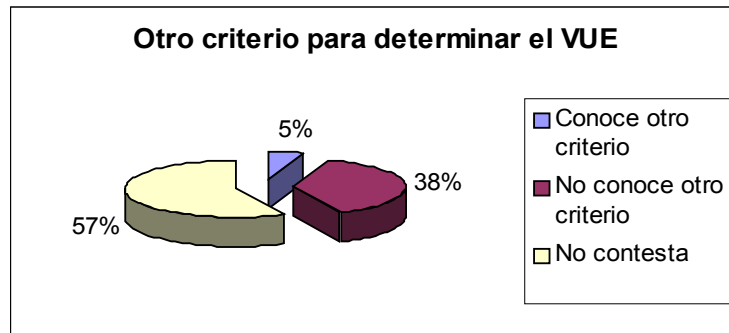
Cuestión 5:



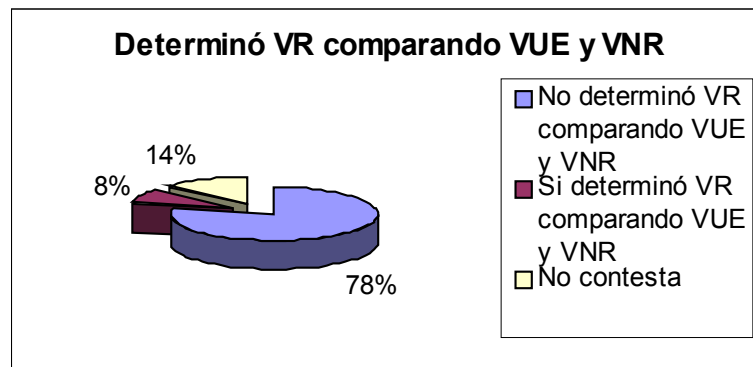
Cuestión 6:



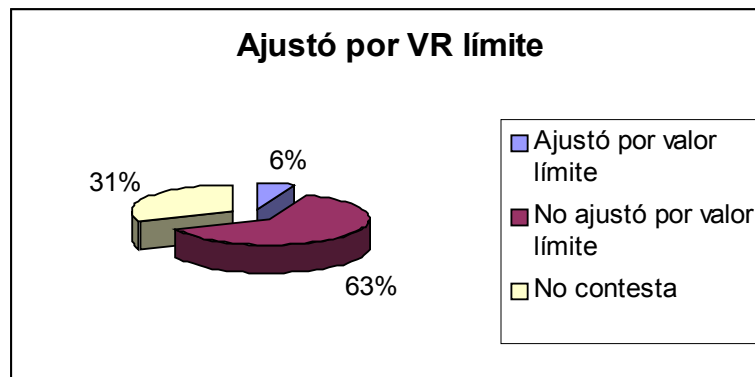
Cuestión 7:



Cuestión 8:



Cuestión 9:



La conclusión que permite la encuesta efectuada es que parecería que los profesionales en ciencias económicas están más de acuerdo en lo que respecta a la valuación de los bienes de cambio y no así con los bienes de uso.

Llama poderosamente la atención que el 63 % de los encuestados opine que puede existir revalúo contable con pérdida. Esta respuesta podría ser un indicio de que no se utiliza el valor de utilización económica, aunque también podríamos llegar a pensar que el valor neto de realización es tal que permite seguir manteniendo la pérdida.

De todas maneras el 51 % de los encuestados considera incorrecta la comparación entre el valor de utilización económica y el valor neto de realización, no obstante el 87% no detalla criterio para la fijación del primero y lo que es clave remarcar es que no obstante las normas fijan la determinación del valor de realización como el mayor entre el valor de utilización económica y el valor neto de realización solamente el 8% de los encuestados manifiesta haberlo hecho. Y el 6% manifiesta haber procedido a ajustar la valuación. Por lo tanto, las conclusiones a las que se arriban, ameritan la presente investigación.

Marco metodológico:

Establecido el marco teórico, se deben considerar los supuestos metodológicos que se toman como punto de partida en la investigación.

En toda investigación debe pensarse siempre en el método a utilizar, dado que para lograr lo que se espera, el mismo es de fundamental importancia para lograr los resultados esperados.

Y es importante recalcar que no es conveniente limitarse sólo a lo instrumental, dado que si bien es importante, más lo es la construcción metodológica, dentro de la que se puede encontrar el método cuantitativo, también llamado lógica hipotético-deductiva, y el cualitativo, también conocido como lógica inductiva-interpretativa.

Por lo tanto debe efectuarse una ubicación paradigmática que no esté limitada por la formación profesional del área específica del conocimiento, porque se correría el riesgo de establecer una dicotomía entre los paradigmas existentes y pensar que si se está ubicado en las ciencias exactas se debe utilizar el método cuantitativo, y para las ciencias sociales el método cualitativo.

De obrarse de esta manera convencional, la construcción del objeto de conocimiento se haría mediante lógicas inmutables en cuanto al

razonamiento de los fenómenos que se dan en la realidad, que no corresponderían a la manera en que el fenómeno se construye y se va dando en la propia realidad del objeto y del sujeto que lo piensa.

La realidad, se compone tanto de los fenómenos que se dan en ella como de los sujetos que la toman y le dan significación y sentido a la misma y a sí mismos. Esto lleva a pensar que si se pretende investigar en ciencias sociales, se deben dejar de lado los parámetros que la orienten hacia una lectura estática de la realidad.

Por lo tanto, pensar que cada paradigma corresponde a una concepción de construcción del conocimiento, es una limitación que viene determinada por una realidad proveniente desde una acumulación de conocimiento, que no llega a captar la profundidad que subyace en lo visible de la realidad.

Entonces debe olvidarse la investigación ahistórica, basándose en determinados métodos científicos sino que debe propenderse a la utilización de la metodología cuantitativa, cuyo basamento es la lógica hipotético-deductiva, sin dejar el lado la metodología cualitativa o lógica descriptiva, mirando a ambas como complementarias.

Por lo tanto, la dicotomía metodológica debe verse solamente como un efecto de un sistema ideológico dominante coherente con los cánones de científicidad aceptados por el mismo.

Cada paradigma entonces mantiene su sentido, pero su razón de ser está en función del otro.

En la presente investigación se recurre al paradigma interpretativo, el cual, reflexiones epistemológicas de por medio, se basa en una crítica al positivismo y su visión comtiana.

Este último, cuya noción puede resumirse en la ciencia física clásica y su metodología como único paradigma, contrasta con la visión multiparadigmática de las ciencias sociales. También conocido como científicista presupone una visión monoparadigmática en lo que respecta a las ciencias físicas clásicas. Dentro del mismo el método hipotético deductivo tiene primacía.

Y fue precisamente el triunfo de la mecánica newtoniana, dada en los siglos XVIII y XIX, cuando la física toma una rol de ciencias exacta a partir de la que deberían cotejarse las demás ciencias.

Por lo tanto correspondía a todas las ciencias, imitar los métodos científicos de la física.

Las ciencias sociales, en principio consideradas como menos exactas, han buscado ganar mérito tomando como referencia el paradigma de la física clásica, lo que ha llevado a las mismas a poseer un enfoque fragmentario y particularmente reduccionista.

Al abandonarse la visión del objeto sólido, la visión mecanicista pierde su sustento, dado que se pone en tela de juicio la realidad misma de la materia. Conforme manifiesta F. Capra⁵¹ "A nivel subatómico, la materia no existe con certeza en un lugar definido, sino que muestra una "tendencia a existir"". Por lo tanto una partícula puede ser onda, aún manteniendo su naturaleza de partícula. En otras palabras se destruya por completo la idea clásica del objeto sólido y comienzan a tomar fuerza las correlaciones. Como bien explicita B. Russell⁵² "Las propiedades que sí tienen - sean estas ondulantes o corpusculares - dependerán de la situación experimental, esto es, del sistema con el que se vean obligadas a entablar una relación recíproca".

Y el logro de W. Heisenberg al expresar las limitaciones de los conceptos clásicos en forma matemática exacta, se ha dado en llamar principio de incertidumbre.

"Heisenberg definió en cierta ocasión ante uno de nosotros lo que para él constituía la diferencia entre un pintor abstracto y un físico teórico. El pintor, decía, tratará de ser lo más original que pueda, mientras que el físico intentará permanecer lo más fiel que pueda a su tradición teórica; sólo cuando no tenga otra salida empezará a modificarla. Actualmente nos encontramos en esta situación".⁵³

Heisenberg coloca al paradigma de la física clásica en una posición desfavorable, quizás solamente reivindicada en el pensamiento de A. Einstein al pensar que en el futuro debería encontrarse una interpretación de tipo determinista en términos de variables limitadas ocultas. No obstante J. Bell invalida al iniciador de la revolución científica del siglo XX, al conseguir probar que el concepto cartesiano de una realidad que consiste en partes aisladas que estuvieran relacionadas por conexiones limitadas es incompatible con la teoría cuántica.

Quizás como un intento para evitar el enfoque reduccionista, comienza a incluirse al grupo científico y sus valores en una investigación, por lo que se está en presencia de a un segundo paradigma, llamado crítico o ideológico, donde ya comienza a aparecer el consenso a través de la intersubjetividad humana, como por ejemplo es la teoría comunicativa de J. Habermas. Se promueven entonces las metodologías participativas, pensando que la ciencia social, no más que un sistema que tiene vida, dado que se relaciona permanentemente a seres humanos y re-

⁵¹ CAPRA F. (1999) *El punto crucial. Ciencia, sociedad y cultura naciente*. Estaciones. Argentina. Página 87.

⁵² RUSSELL B. (1961) *History of Western Philosophy*. London. Allen & Unwin. Página 542.

⁵³ PRIGOGINE I. y STENGERS I. (1991) *Entre el tiempo y la eternidad*. Bs. As. Alianza Editorial. Página 11.

cursos naturales.

Se llega entonces al paradigma interpretativo o hermenéutico, que determina que la realidad es un constructo social. Comienza entonces un proceso de sustitución de los ideales teóricos de explicar, predecir y controlar por los de comprender, significar y accionar.

Y es W. Dilthey⁵⁴, quien pone énfasis en que tanto el materialismo como el naturalismo se constituyen en el positivismo de las ciencias naturales.

Pero en este positivismo, se deja de lado la dimensión social y por lo tanto no se está en condiciones de dar a la ciencia una direccionalidad humana. Solamente se pretende un poder hegemónico.

Y la contabilidad no estuvo exenta de este positivismo, basta con citar a Giuseppe Cerboni y su teoría jurídico-contable. En ella se considera que el objeto de conocimiento es el ordenamiento jurídico de las cuentas y donde la realidad de cada transacción se refleja en una estructura de tipo lógica y matemática, objetivada en la partida doble. Por otra parte el carácter legalista del "medio de prueba", implica un reduccionismo, llevando a la contabilidad a convertirse en una especie de dogma jurídico-contable, lo que da por tierra con las pretensiones de variantes investigativas.

Otro ejemplo del auge positivista puede encontrarse en Fabio Besta y su teoría económica, donde el apogeo del control excluye toda dimensión social. En otras palabras, se olvida el contexto y se pretende una objetividad contable, resultado del objeto de estudio, sin ninguna interpretación valorativa.

Se pretende la objetividad con neutralidad axiológica, en una visión totalmente instrumental, de neto corte positivista, legitimando el orden social dado.

Y E. Husserl⁵⁵ manifiesta que " Es un contrasentido considerar la naturaleza del mundo circundante como algo de por sí ajeno al espíritu y querer cimentar, por consiguiente, la ciencia del espíritu sobre la ciencia de la naturaleza y hacerla así, pretendidamente exacta".

Posicionarse entonces ante lógicas deductivas o inductivas, no aporta un conocimiento del objeto en las ciencias sociales. Se hace necesaria la interpretación subjetiva de ese objeto, o sea que el interés se centra en el estudio de los significados de las acciones humanas y de la vida social.

⁵⁴ DILTHEY W. (1973) *Sistema de la ética*. Buenos Aires. Argentina. Nova. Página 13.

⁵⁵ HUSSERL, E. (1981) *La filosofía como ciencia estricta*. Buenos Aires. Argentina. Nova. Páginas 68-69.

Conforme indica F. N. Kerlinger⁵⁶ "Si ya existen instrumentos apropiados, los investigadores deben ante todo saber valorarlos. Y si no existen, tienen que ser capaces de construirlos".

Por consiguiente, la diferencia fundamental con el mundo natural, está en que no se estudian causas, dado que según A. Giddens⁵⁷ la obra de destreza que tiene lugar por el accionar de los seres humanos, es la producción social.

Por lo tanto, el paradigma interpretativo, deja de lado el planteo de Comte, en cuanto a la necesidad de pasar de la imaginación a la observación, para pasar de esta última a la comprensión.

Y precisamente este paradigma, como bien explicita el licenciado R. Fica Carrasco⁵⁸ "se constituye como un modelo teórico científico en las ciencias sociales a partir del supuesto básico de la necesidad de comprensión del sentido de la acción social en el contexto del mundo de la vida y desde la perspectiva de los participantes".

La finalidad de la ciencia social, ya no pasa por buscar explicaciones de tipo causal o funcional, tanto de la vida humana o social, sino que debe buscarse al profundización del conocimiento y la comprensión de por qué la vida se experimenta y percibe de una determinada manera.

Resulta entonces imprescindible tener en cuenta que una investigación como la presente, que se ubica dentro de las ciencias sociales, no puede alcanzar una realidad solamente por la observación, sino que debe hacerlo desde la comprensión. Y para J. Habermas, es necesaria la participación en un proceso de entendimiento. El observador exterior podrá ver un universo incomprensible. El mundo objetivo debe entonces relacionarse con el mundo de la vida.

Y precisamente la realización de interpretaciones está determinando la posible influencia del investigador sobre el contexto estudiado, dado que se producirá una incorporación de estas interpretaciones dentro del acervo de conocimiento. Por lo tanto, se penetra en el mundo personal de los sujetos.

El quiebre epistemológico de este nuevo enfoque cognitivo, - el paradigma interpretativo- tanto a nivel objetivo como subjetivo y metodo-

⁵⁶ KERLINGER F.N. (1979): *Enfoque conceptual de la investigación del comportamiento*. México. Nueva Editorial Interamericana S.A. Página 308.

⁵⁷ GIDDENS A. (1987): *Las nuevas reglas del método sociológico*. Buenos Aires. Argentina. Amorrortu. Páginas 17,149, 164,165.

⁵⁸ FICA CARRASCO R. (1997): "Reflexión epistemológica desde el paradigma interpretativo en el campo educativo". *Revista del Centro de estudios de información e investigación educativa*. Año 1. Volumen 1. Número 1. Facultad de Humanidades y Arte. Universidad Nacional de Rosario. Argentina. Página 13.

lógico, está indicando que las teorías más que ser verificadas o falsadas, por las consecuencias observacionales - como sugiere K. R. Popper - deben ser comprendidas a partir de las mismas. Cambia entonces el criterio de verdad de las ciencias. En las ciencias exactas el criterio lo da el instrumento y es necesaria la verificación. En las ciencias sociales será necesaria una convalidación subjetiva.

Y es M. Weber⁵⁹ quien impulsa el paradigma interpretativo, consolidado por J. Habermas⁶⁰ al manifestar que toda interpretación se refiere a un contexto en el que interaccionan tres elementos que son las normas y valores, los objetos y estados de cosas y las vivencias intencionales.

De esta manera, se pretende reverdecer la actividad cognoscitiva, propiciar un aprehender de la historicidad, lograr una comprensión dentro de la comunidad científica y no dentro de consensos gremiales o políticos.

Por lo tanto, la luz del método cualitativo se hace imprescindible.

Y como manifiesta el licenciado R. Fica Carrasco⁶¹ "El encuadre que nos presenta la investigación cualitativa, nos posibilita ubicarnos como sujetos protagonistas, en la construcción y reconstrucción de la dimensión subjetiva en las ciencias sociales". "La investigación cualitativa es un proceso permanente de producción de conocimiento, donde los resultados serán momentos parciales, que de forma permanente se integran a nuevos interrogantes, es decir en un proceso dialéctico donde quedan implicados, la confrontación del corpus teórico y el corpus empírico, sin cortes y dentro de un determinado contexto".

Por lo tanto, el enfoque metodológico de la investigación presente, va a ser en base al método cuanti - cualitativo, dado que considero a que ambos no son incompatibles, sino complementarios dentro del proceso de construcción del conocimiento.

Al respecto, como manifiesta K. D. Denzin⁶² la triangulación es la combinación de metodologías para el estudio de un mismo fenómeno. También conocida como método múltiple o convergencia metodológica, brinda la idea de que ambos métodos son complementarios.

De esta manera se supera con cierta facilidad la estéril polémica entre el modelo metodológico cuantitativo y el cualitativo y en forma

⁵⁹ WEBER M (1971): *Sobre la teoría de las Ciencias Sociales*. Barcelona. España. Península. Página 36.

⁶⁰ HABERMAS J. (1989): *Teoría de la acción comunicativa: Complementos y estudios previos*. Madrid. España. Cátedra. Página 279.

⁶¹ FICA CARRASCO R. (2002): "Artículo de bibliografía. Núcleo antropológico educativo". *Escuela de Ciencias de la Educación*. Universidad Nacional de Rosario. Argentina. En vías de publicación. Gentileza del autor.

⁶² DENZIN K. D. (1978): Op. Cit. Páginas 291,294,295.

pragmática nos permite ver como pueden legitimarse diferentes metodologías, cuando se olvida la búsqueda de un único método para dar lugar a métodos para distintos contextos de legitimación.

Como bien expresa T. D. Jick⁶³ la efectividad de la triangulación tiene fundamento en la premisa de que las debilidades de un método tomado individualmente, son compensadas por la fortaleza del otro, que actúa como contrabalanceador.

Por lo tanto, como expresa el Licenciado R. Fica Carrasco⁶⁴ " información cualitativa y análisis funcionarían como base que une la interpretación de resultados de muchos métodos".

La concepción pretendida es amplia y pluralista de manera tal de justificar diferentes metodologías.

Sistema propuesto

Consideraciones previas

Para poder elaborar un sistema de información que cumpla los objetivos previstos, voy a precisar algunos conceptos importantes, para lo cual utilizaré como criterio de clasificación el grado de vinculación del costo con la unidad de costo.

Para determinar el costo de los bienes producidos por una empresa industrial, hay que tener claro las siguientes definiciones, efectuadas por el Doctor A. R. Yardín⁶⁵:

Costo Directo: es aquel cuya incurrencia puede ser identificada con una unidad de costo.

El contador público E. N. Cartier⁶⁶ , aclara el concepto diciendo "son aquellos cuya relación con la unidad de costeo, por su naturaleza o funcionalidad, es evidente, clara e inequívoca, lo que permite su apropiación o imputación a aquella en forma inmediata o precisa, con prescindencia de su comportamiento respecto de los cambios en los volúmenes de actividad posibles, previstos o reales.

⁶³ JICK T.D. (1979): Mixing Qualitative an Quantitativa Methods. Triangulation in Action. *Administrative Science Quarterly*, Volume 24. December. Páginas 602, 604,608, 609.

⁶⁴ Op. Cit. 57.

⁶⁵ YARDÍN, A. R. (1978): Aportes para el logro de una precisión terminológica en torno a la clasificación de los costos. *II Jornadas de Profesores Universitarios de Costos*. Tandil. Argentina.

⁶⁶ CARTIER, E. N. (2000): Categorías de costos - replanteo. *XXIII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos*. Rosario. Argentina.

Costo indirecto: aquel cuya incurrencia no puede ser identificada con una unidad de costo.

Según el contador público E. N. Cartier⁶⁷ "son aquellos que no pueden relacionarse, vincularse o identificarse con una unidad de costo determinada, por su naturaleza o por razones funcionales, en forma evidente, clara e inequívoca, con prescindencia de su comportamiento ante cambios en los volúmenes de actividad posibles, previstos o incurridos, lo que impide su apropiación o imputación a aquella en forma inmediata o precisa, o que aún cumpliendo aquellas condiciones, por razones de economía del sistema o por su poca relevancia no resulta aconsejable su apropiación directa".

Siguiendo el grado de vinculación con el volumen de actividad, se llega a la siguiente clasificación:

Costo variable: aquel cuya incurrencia está ligada por una relación causal con el volumen de actividad, presentándose como una función directa de ésta.

Según E. N. Cartier⁶⁸, "Lo que da el verdadero carácter de variable al costo de cualquier factor es la sensibilidad que su cuantía total *real* tenga respecto de los volúmenes de actividad y no la sensibilidad que tenga la cuantía total *aplicada*. Con este criterio, resultaría sencillo justificar el carácter variable de la totalidad de los ítems del costo"

Costo estructural: aquel cuya incurrencia está ligada por una relación causal con el mantenimiento de una cierta estructura de la empresa.

Estos costos, son los fijos y E. N. Cartier⁶⁹ los define como aquellos que en su cuantía total permanecen constantes en el tiempo, por las características de los factores productivos que los generan o bien por razones de decisión o planeamiento en términos temporales y a los que no afectan cambios en los volúmenes incurridos o reales de actividad".

Por lo tanto, una combinación de las clasificaciones anteriores nos permiten afirmar que existen:

- Costos directos variables
- Costos indirectos variables
- Costos directos fijos
- Costos indirectos fijos

⁶⁷ *Ibidem*.

⁶⁸ Op. Cit. 25. Página 155.

⁶⁹ Op. Cit. 62.

Los Costos directos variables son los que están estrechamente relacionados tanto con la unidad producida, dado que son directos, como con el volumen de producción, dado que son variables. Son los típicos costos de producción

Los Costos indirectos variables, no guardan relación con la unidad producida, pero están estrechamente ligados con el volumen producido y forman también parte de la producción.

Los Costos indirectos variables, si bien están relacionados con la unidad de producción, no guardan correspondencia con el volumen, dentro de límites razonables. Estos costos son considerados costos de una línea de producción, pero no de una unidad de producción individual.

Los Costos indirectos fijos no guardan relación ni con la unidad producida ni con el volumen de actividad. No son costos de producción sino costos de estructura.

En realidad, afirma el Doctor A. R. Yardín⁷⁰, "todos los costos varían en función directa con el volumen de actividad, solo que algunos de ellos lo hacen respondiendo a las menores variaciones de la producción (materia prima directa, por ejemplo) y otros varían a saltos más grandes, es decir, cuando el volumen de producción pasa de un cierto nivel a otro"

"Hasta los costos considerados fijos por excelencia, como la amortización de una máquina o el alquiler de un inmueble, lo son tan sólo para un volumen de producción dado, una vez superado el cual, se hará necesario comprar otra máquina o alquilar otro edificio".

Por lo tanto, un costo debe ser considerado fijo solamente haciendo referencia a una cierta estructura de la empresa. De allí que suele denominárselos costos estructurales

Basaré mi análisis en el criterio de costeo variable, que reconocería su origen en un artículo de J. N. Harris, publicado en 1936, denominado "¿Cuánto ganamos el mes pasado?".⁷¹

Este criterio, es sostenido por importantes estudiosos del tema, entre ellos el Doctor A. Yardín⁷², quien manifestara "Quienes desde hace cuarenta años venimos predicando sus ventajas, no podemos menos que sentir una sensación de frustración frente a lo que consideramos como una incomprensión de la profesión que, en buena medida, ha contribuido al desprestigio de la Contabilidad tradicional como herramienta

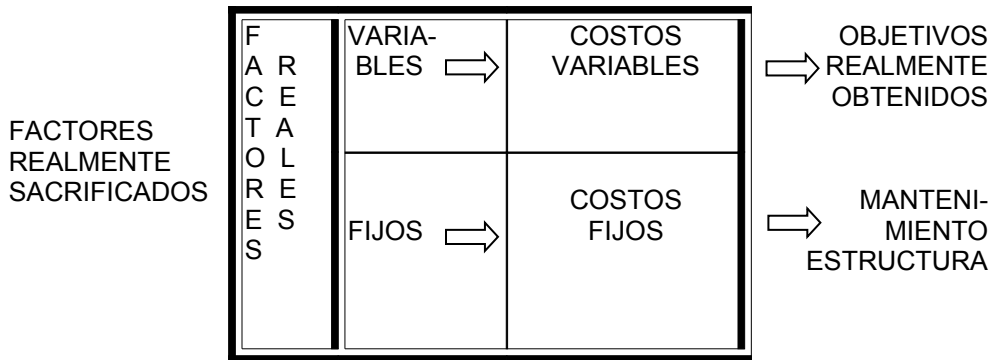
⁷⁰ Op. Cit. 61.

⁷¹ HARRIS, J. N (1936): *¿What did we earn last month? Boletín N° 10* de la National Accountants Cost Association.

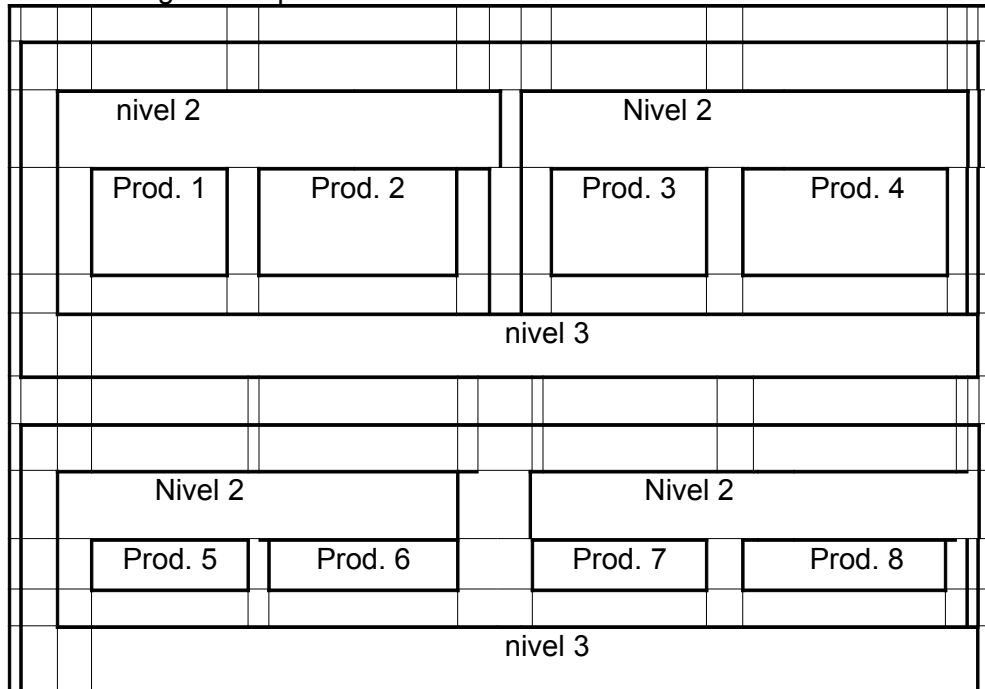
⁷²YARDÍN, A. R. (2001): *¿Por qué razón es tan resistido por los Contadores el criterio del Costeo Variable?. XXIV Congreso IAPUCO. Córdoba. Argentina.*

útil para la adopción de decisiones empresariales".

Trabajaré entonces con un esquema del siguiente tipo:⁷³



De manera tal que podré pensar una empresa industrial como un boceto del siguiente tipo:⁷⁴



⁷³ Nota del autor: esquema de elaboración propia basado en el módulo Análisis Marginal dictado por A. R. Yardín en mayo-junio 2001. Rosario.

⁷⁴ Ibídem.

nivel 4									
---------	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Los niveles estarán determinados por su mayor o menor grado de relación con el producto, por lo que se puede establecer:

Nivel uno: Línea

Nivel dos: Sección

Nivel tres: Departamento

El último nivel, en este caso el número cuatro representa la estructura de la empresa.

Por lo tanto, pensaré una estructura informacional de las siguientes características:⁷⁵

PRODUCTO	1	2	3	4
CANTIDADES VENDIDAS	X	x	x	x
COSTO VARIABLE UNITARIO	X	x	x	x

TIPOS DE ASIGNACIÓN	1	SEC. Q	2	DEP.A	3	SEC. R	4	GRALES
VARIABLE PRODUCTO	X		x		x		x	
FIJO DIRECTO LÍNEA	X		x		x		x	
TOTAL POR LÍNEA(Nivel 1)	X		x		x		x	
LÍNEAS POR SECCIÓN		x				X		
FIJO DIRECTO SECCIÓN		x				X		
TOTAL POR SECCIÓN(Nivel 2)		x				X		
SECCIONES POR DEPART.				x				
FIJO DIRECTO DEPART.				x				
TOTAL POR DEPARTAMENTO(Nivel 3)		x						
TOTAL DEPARTAMENTOS								X
FIJO GENERAL								X
TOTAL EMPRESA(Nivel 4)								X

Basándome en este esquema, voy a entender como contribución

⁷⁵ Ibídem.

marginal, a la diferencia positiva entre el valor neto de realización y el costo variable:

Precio venta - Costo variable = Contribución marginal primer nivel

Contribución marginal primer nivel - Costo fijo directo del agrupamiento 1 = Contribución marginal segundo nivel

Contribución marginal segundo nivel - Costo fijo directo del agrupamiento 2 = Contribución marginal tercer nivel

Contribución marginal tercer nivel - Costo fijo directo del agrupamiento 3 = Contribución marginal cuarto nivel

Contribución marginal cuarto nivel - costo fijo directo del agrupamiento n = contribución nivel n + 1

Contribución marginal nivel n + 1 - Costo fijo general = Resultado neto

Para acercarme a mi propuesta, es necesario desglosar los costos fijos de cada nivel de manera tal de pensar en:

- * *Otros costos fijos del nivel*
- * *Amortizaciones del nivel*

Entiendo entonces por otros costos fijos del nivel, a todos los costos fijos que pueden imputarse al mismo, sin tener en cuenta las amortizaciones de los bienes de uso de dicho nivel.

Surge entonces una nueva variable que es necesario definir.

Voy a llamar Contribución marginal asterisco (Cmg*) a la resta entre la contribución marginal de cada nivel y los otros costos fijos del mismo.

De esta manera llego al esquema de trabajo para el diseño del

sistema, que puede observarse seguidamente:

ESQUEMA DE TRABAJO PARA EL DISEÑO DEL SISTEMA

	1	2	3	4	5	6	7	8
CANTIDADES	X	X	X	X	X	X	X	X
VALOR DE REALIZACIÓN	X	X	X	X	X	X	X	X
COSTO VARIABLE UNITARIO	X	X	X	X	X	X	X	X

TIPOS DE COSTOS	1	SEC. Q	2	DE-P.A	3	SEC. R	4	GRA LES	5	SEC. S	6	DE-P.B	7	SEC. T	8
INGRESOS POR VENTAS	X		X		X		X		X		X		X		X
COSTO VARIABLE PRODUCTO	X		X		X		X		X		X		X		X
CONT.MARGINAL 1er. NIVEL	X		X		X		X		X		X		X		X
OTROS FIJOS DIRECTOS	X		X		X		X		X		X		X		X
Amortización Bien uso 1	X														
Amortización Bien uso 2	X														
Amortización Bien uso 3			X												
Amortización Bien uso 4					X										
Amortización Bien uso 5					X										
Amortización Bien uso 6							X								
Amortización Bien uso 7								X							
Amortización Bien uso 8								X							
Amortización Bien uso 9										X					
COSTO FIJO DIRECTO LÍNEA	X		X		X		X		X		X		X		X
CONT.MARGINAL 2do. NIVEL															
CONT.MARG.CONJUNTA 2do. NIVEL	X					X				X				X	
OTROS COSTOS FIJOS DIRECTOS	X					X				X				X	
Amortización Bien uso 10		X													

Desarrollo del sistema

Al efecto, es conveniente definir algunos conceptos que hacen a la elaboración de tipo sistémica que se pretende llevar a cabo.

Conforme a K. C. Laudon y J. P. Laudon⁷⁶ se define entidad como la "persona, lugar o cosa sobre la que la información debe ser conservada".

En el presente, se va a entender entidad "como un conjunto de objetos que tienen iguales atributos, aunque no necesariamente un mismo valor"⁷⁷.

Una vez determinadas las entidades que van a ser necesarias para el diseño del sistema, es necesario conocer cual es la estructura de datos, para lo cual es necesario establecer los elementos de datos que la compondrán.

O sea, en términos de programación, deberán determinarse los campos que integrarán el registro lógico.

Cada uno de los almacenamientos pasará a formar parte del diccionario de datos, que K. C. Laudon y J. P. Laudon⁷⁸ definen como "una herramienta manual o automatizada para almacenar y organizar la información sobre los datos que se conservan en la base de datos".

El primer almacenamiento a definir es el de Bienes de Uso y su detalle en el diccionario es el siguiente:

ESTRUCTURA DE DATOS			
Nombre de la Estructura:			Bienes de uso
Nro. de Proceso:			
Alias:	BsUso		
Descripción:	Detalle de los bienes de uso de la empresa		

⁷⁶ LAUDON, K. C. Y LAUDON J. P. (1996) *Administración de los Sistemas de Información. Organización y Tecnología*. Prentice Hall Hispanoamericana, S. A. México. Página 859.

⁷⁷ Scarabino, J.C. (2001) *Enfoque lógico en Sistemas*. Segunda edición ampliada. Keynes. Argentina. Página 41.

⁷⁸ Op. Cit. 72, página 858.

CONTENIDO:	codbu, nombrebu, vhiscompra, vidautil, nivel,
	fechacompra, vnrealizacion, tiempoproduc

Luego deben definirse cada uno de los elementos de datos que componen la estructura, conforme puede observarse a continuación.

ELEMENTO DE DATOS			
Nombre del elemento:		Código de bienes de uso	
Almacenamiento:		Bienes de uso	
Alias:		Codbu	
Descripción:		identifica bien de uso	
Alfabético		Si es discreto	
Alfanumérico	x		
Numérico		Valor	Significado
Si es continuo:			
Longitud:	x(8)		
Rango:			

ELEMENTO DE DATOS			
Nombre del elemento:		Nombre bien de uso	
Almacenamiento:		Bienes de uso	
Alias:		Nombreb	
Descripción:		nombre del bien de uso	

Alfabético		Si es discreto	
Alfanumérico	x		
Numérico		Valor	Significado
Si es continuo:			
Longitud:	x (50)		
Rango:			

ELEMENTO DE DATOS				
Nombre del elemento:		Valor histórico de compra		
Almacenamiento:		Bienes de uso		
Alias:		Vhiscompra		
Descripción:		valor de origen		
Si es discreto				
Alfabético				
Alfanumérico				
Numérico	x	Valor	Significado	
Si es continuo:				
Longitud:	dobles			
	decimal automático			
Rango:				

ELEMENTO DE DATOS				
Nombre del elemento:		Vida útil		
Almacenamiento:		Bienes de uso		

Alias:		Vidautil		
Descripción:	años estimados de vida útil del bien de uso			
Alfabético		Si es discreto		
Alfanumérico				
Númérico	x	Valor	Significado	
Si es continuo:				
Longitud:	entero largo			
Rango:				

ELEMENTO DE DATOS				
Nombre del elemento:		Nivel		
Almacenamiento:	Bienes de uso			
Alias:		Nivel		
Descripción:	detalla en que nivel de la estructura productiva se encuentra el bien de uso			
Alfabético		Si es discreto		
Alfanumérico				
Númérico	x	Valor	Significado	
Si es continuo:				
Longitud:	entero largo			
Rango:				
ELEMENTO DE DATOS				

Nombre del elemento:		Fecha de compra	
Almacenamiento:		Bienes de uso	
Alias:		Fecha compra	
Descripción:	indica la fecha de compra del bien de uso		
Alfabético		Si es discreto	
Alfanumérico			
Numérico	x	Valor	Significado
Si es continuo:			
Longitud:	dd/mm/aaaa		
Rango:			

ELEMENTO DE DATOS			
Nombre del elemento:		VALOR NETO DE REALIZACIÓN	
Almacenamiento:		Bienes de uso	
Alias:		Vnrealizacion	
Descripción:	indica el Valor neto de venta del bien de uso		
Alfabético		Si es discreto	
Alfanumérico			
Numérico	x	Valor	Significado
Si es continuo:			
Longitud:	doble		

	decimal automático		
Rango:			

ELEMENTO DE DATOS			
Nombre del elemento:		Valor Neto de Realización	
Almacenamiento:		Bienes de uso	
Alias:		Tiempo producc	
Descripción:	Indica el Valor neto del bien de uso		
Alfabético		Si es discreto	
Alfanumérico			
Numérico	x	Valor	Significado
Si es continuo:			
Longitud:	Entero largo		
	Decimal automático		
Rango:			

El segundo almacenamiento a definir es el de Productos y su detalle en el diccionario es el siguiente:

ESTRUCTURA DE DATOS			
Nombre de la Estructura:		Productos	
Nro. de Proceso:			
Alias:		Productos	

Descripción:	Datos de los productos elaborados por la		
	Empresa		
CONTENIDO:	Codpro, nombrepro, pvta, cantidad, costovariable.		

Luego deben definirse cada uno de los elementos de datos que componen la estructura, conforme puede observarse a continuación.

ELEMENTO DE DATOS			
Nombre del elemento:		Código de producto	
Almacenamiento:		Productos	
Alias:		codpro	
Descripción:		Identifica producto	
Alfabético		Si es discreto	
Alfanumérico	x		
Numérico		Valor	Significado
Si es continuo:			
Longitud:	x(8)		
Rango:			

ELEMENTO DE DATOS			
Nombre del elemento:		Nombre del producto	
Almacenamiento:		Productos	
Alias:		Nombrepro	
Descripción:		Nombre del producto	
Alfabético		Si es discreto	
Alfanumérico	x		

Numérico		Valor	Significado	
Si es continuo:				
Longitud:	x(50)			
Rango:				

ELEMENTO DE DATOS				
Nombre del elemento: Precio de venta				
Almacenamiento: Productos				
Alias: Pvta				
Descripción: Indica el precio de venta del bien de cambio				
Alfabético Si es discreto				
Alfanumérico				
Numérico	x	Valor	Significado	
Si es continuo:				
Longitud: doble				
decimal automático				
Rango:				

ELEMENTO DE DATOS				
Nombre del elemento: Cantidad vendida				
Almacenamiento: Productos				
Alias: cant vend				
Descripción: cantidad vendida				

Alfabético		Si es discreto	
Alfanumérico			
Númérico	x	Valor	Significado
Si es continuo:			
Longitud:	entero largo		
	decimal automático		
Rango:			

ELEMENTO DE DATOS			
Nombre del elemento:	Costo variable		
Almacenamiento:	Productos		
Alias:	Costovariable		
Descripción:	Indica el costo variable del producto		
Alfabético		Si es discreto	
Alfanumérico			
Númérico	x	Valor	Significado
Si es continuo:			
Longitud:	doble		
	decimal automático		
Rango:			

El tercer almacenamiento a definir es el Agrupadores, que corresponde a los distintos niveles en que se ha estructurado la empresa, y su detalle en el diccionario es el siguiente:

ESTRUCTURA DE DATOS

Nombre de la Estructura:		Agrupadores	
Nro. de Proceso:			
Alias:		Agrup	
Descripción:			
CONTENIDO	codagrup, nombreagrup, ocfdirectos, nivela- grup		

Luego deben definirse cada uno de los elementos de datos que componen la estructura, conforme puede observarse a continuación.

ELEMENTO DE DATOS			
Nombre del elemento:		Código agrupador	
Almacenamiento:		Agrupadores	
Alias:		Codagrup	
Descripción:		Indica el código del agrupador	
Alfabético		Si es discreto	
Alfanumérico	x		
Numérico		Valor	Significado
Si es continuo:			
Longitud:	x(8)		
Rango:			

ELEMENTO DE DATOS			
Nombre del elemento:		Nombre de agrupador	
Almacenamiento:		Agrupadores	

Alias:		Nombregrup		
Descripción:	Indica el nombre del agrupador			
Alfabético	x	Si es discreto		
Alfanumérico				
Numérico		Valor	Significado	
Si es continuo:				
Longitud:	x(50)			
Rango:				

ELEMENTO DE DATOS				
Nombre del elemento:	Otros costos fijos directos			
Almacenamiento:	Agrupadores			
Alias:	Ofcdirectos			
Descripción:	Indica los costos fijos directos por agrupador, sin tener en cuenta Amortizaciones			
Alfabético		Si es discreto		
Alfanumérico				
Numérico	x	Valor	Significado	
Si es continuo:				
Longitud:	doble			
	decimal automático			
Rango:				

ELEMENTO DE DATOS				
Nombre del elemento:	Nivel de agrupación			

Almacenamiento:		Agrupadores		
Alias:		Nivelagrup		
Descripción:				
Alfabético		Si es discreto		
Alfanumérico				
Numérico	x	Valor	Significado	
Si es continuo:				
Longitud:	entero largo			
	decimal automático			
Rango:				

El cuarto almacenamiento a definir es el Agrupamiento de Bienes de Uso, que corresponde a la relación entre los bienes de uso y los distintos niveles definidos anteriormente, siendo el detalle el siguiente:

ESTRUCTURA DE DATOS				
Nombre de la Estructura:		Agrupamiento de bienes de uso		
Nro. de Proceso:				
Alias:		AgrupBU		
Descripción:		Detalla en que agrupamiento productivo se encuentra el bien de uso		
CONTENIDO:		codgrup,codbu		

Luego deben definirse cada uno de los elementos de datos que componen la estructura, conforme puede observarse a continuación.

ELEMENTO DE DATOS				
Nombre del elemento:		Código a agrupador		
Almacenamiento:		Agrupadores		
Alias:		coda-grup		
Descripción:		Indica el código del agrupador		
Alfabético		Si es discreto		
Alfanumérico		x		
Numérico		Valor	Significado	
Si es continuo:				
Longitud:		x(8)		
Rango:				

ELEMENTO DE DATOS				
Nombre del elemento:		Código de agrupamiento bien de uso		
Almacenamiento:		Agrupamiento de bienes de uso		
Alias:		codbu		
Descripción:				
Alfabético		Si es discreto		
Alfanumérico		x		
Numérico		Valor	Significado	
Si es continuo:				

Longitud:	x(8)			
Rango:				

Y el quinto almacenamiento a definir es el Agrupamiento Productos, que corresponde a la relación entre los productos y los distintos niveles definidos anteriormente, siendo el detalle el siguiente:

ESTRUCTURA DE DATOS				
Nombre de la Estructura:	Agrupamiento de productos			
Nro. de Proceso:				
Alias:	relaciones productos			
Descripción:				Relaciona productos con niveles
CONTENIDO:	codpro, codagrup			

Luego deben definirse cada uno de los elementos de datos que componen la estructura, conforme puede observarse a continuación.

ELEMENTO DE DATOS				
Nombre del elemento:	Código de producto			
Almacenamiento:	Agrupamiento de productos			
Alias:	codpro			
Descripción:				
Alfabético		Si es discreto		
Alfanumérico	x			
Numérico		Valor	Significado	

Si es continuo:			
Longitud:	x(8)		
Rango:			

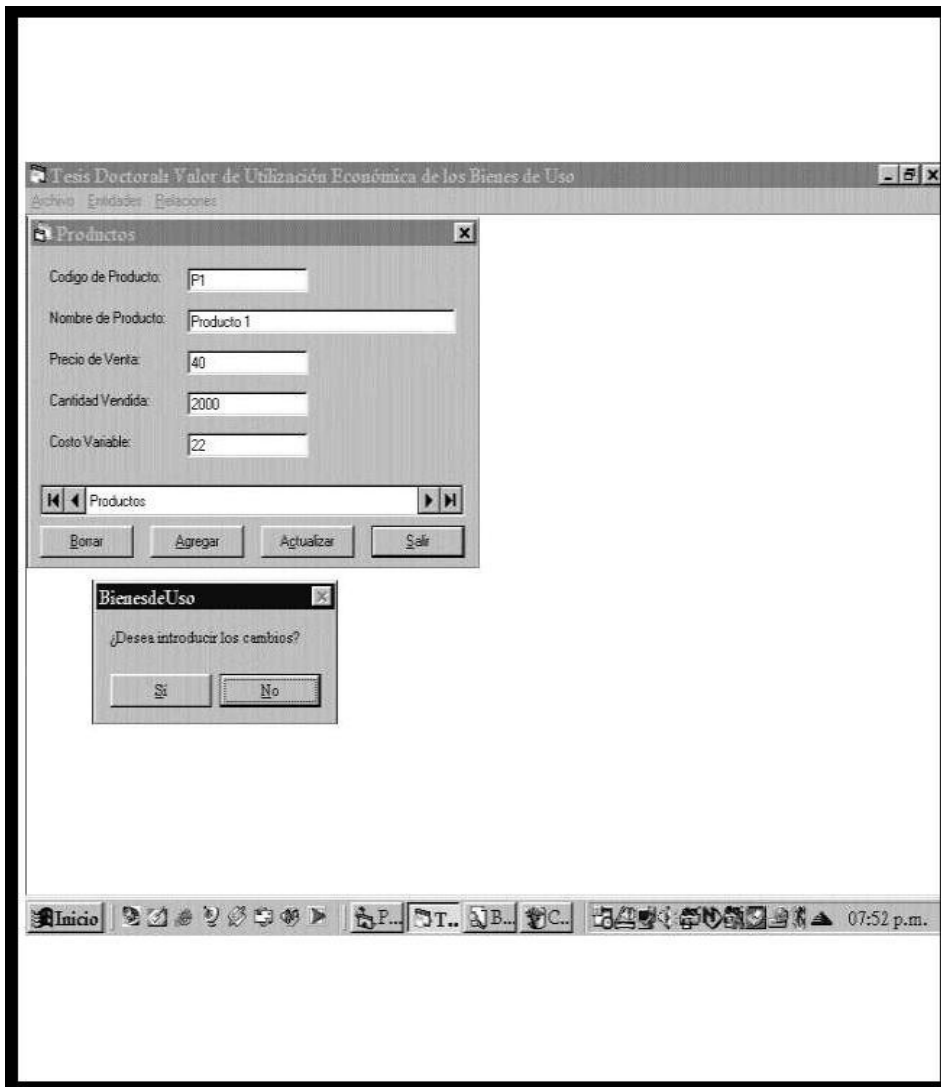
ELEMENTO DE DATOS			
Nombre del elemento:		Código de agrupamiento producto	
		Producto	
Almacenamiento:		Agrupamiento de productos	
Alias:		Codagrup	
Descripción:			
Alfabético		Si es discreto	
Alfanumérico	X		
Numérico		Valor	Significado
Si es continuo:			
Longitud:	x(8)		
Rango:			

En base a la lógica propuesta y las estructuras de los datos que se han detallado, se procede a programar el sistema. Las pantallas pueden observarse a continuación.

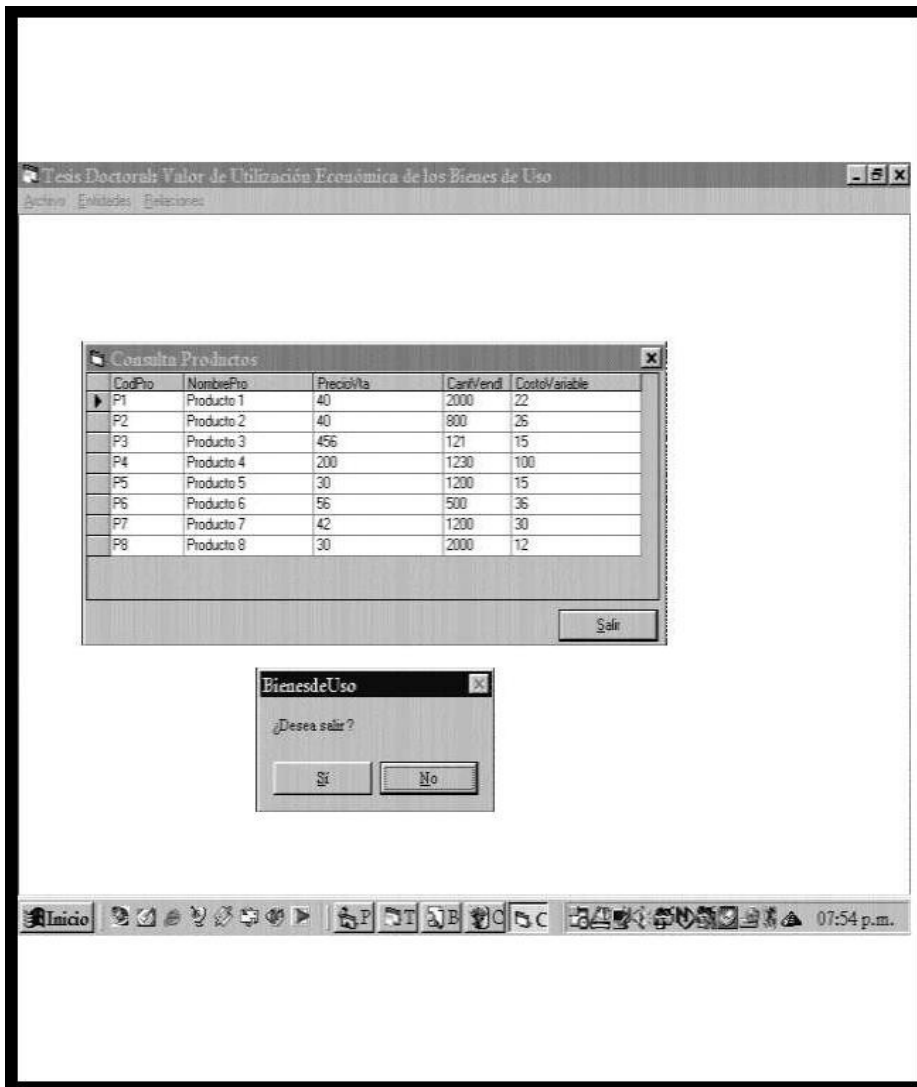
Funcionamiento del sistema:

El sistema comprende los siguientes pasos:

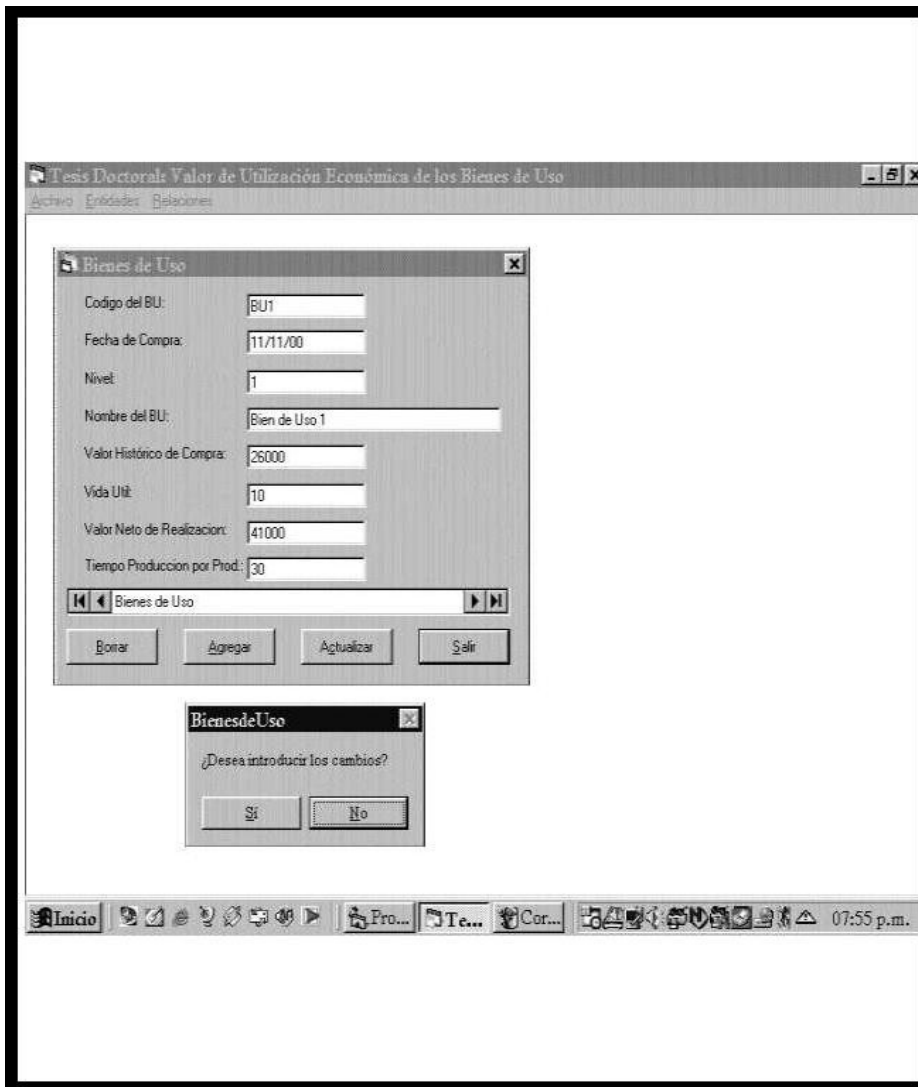
1. Proceso de altas, bajas y modificaciones (ABM) del almacenamiento Productos, conforme puede verse en la siguiente figura.

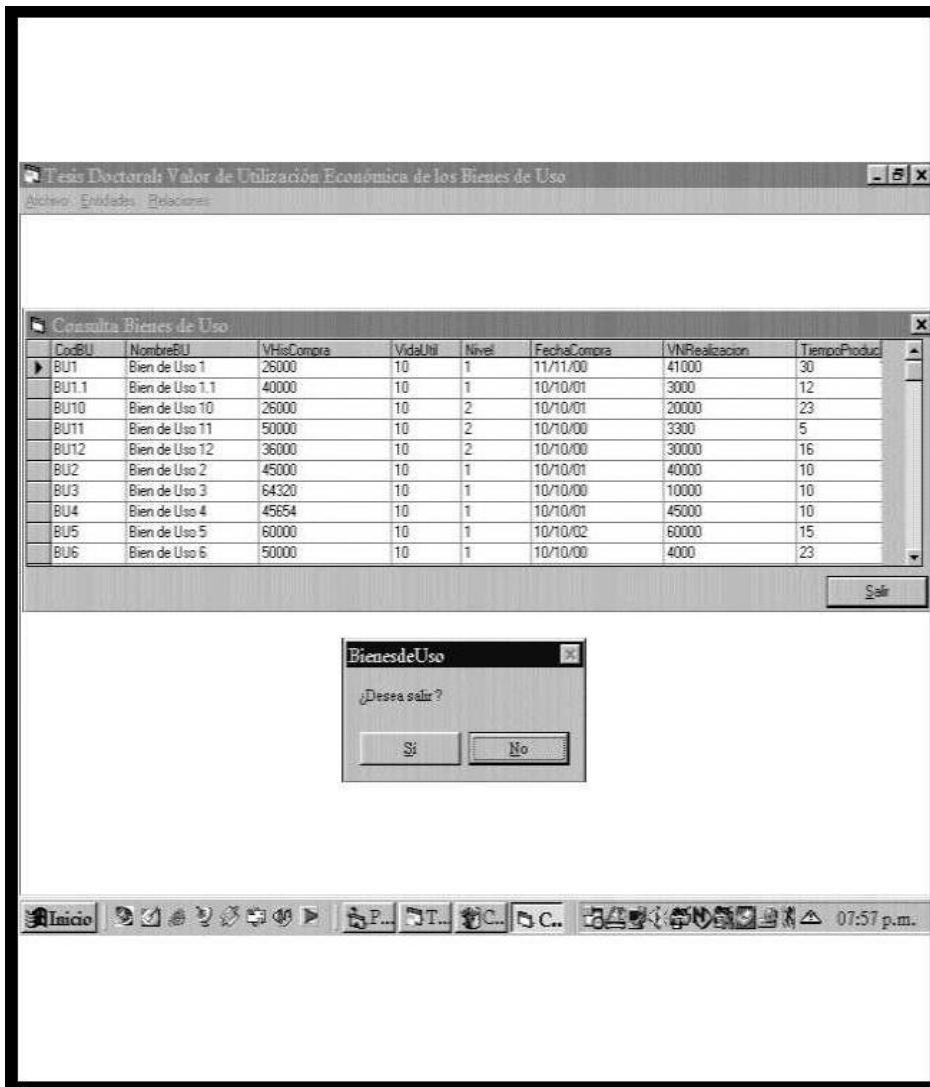


2. Proceso de consulta del citado almacenamiento, conforme se expresa a continuación.

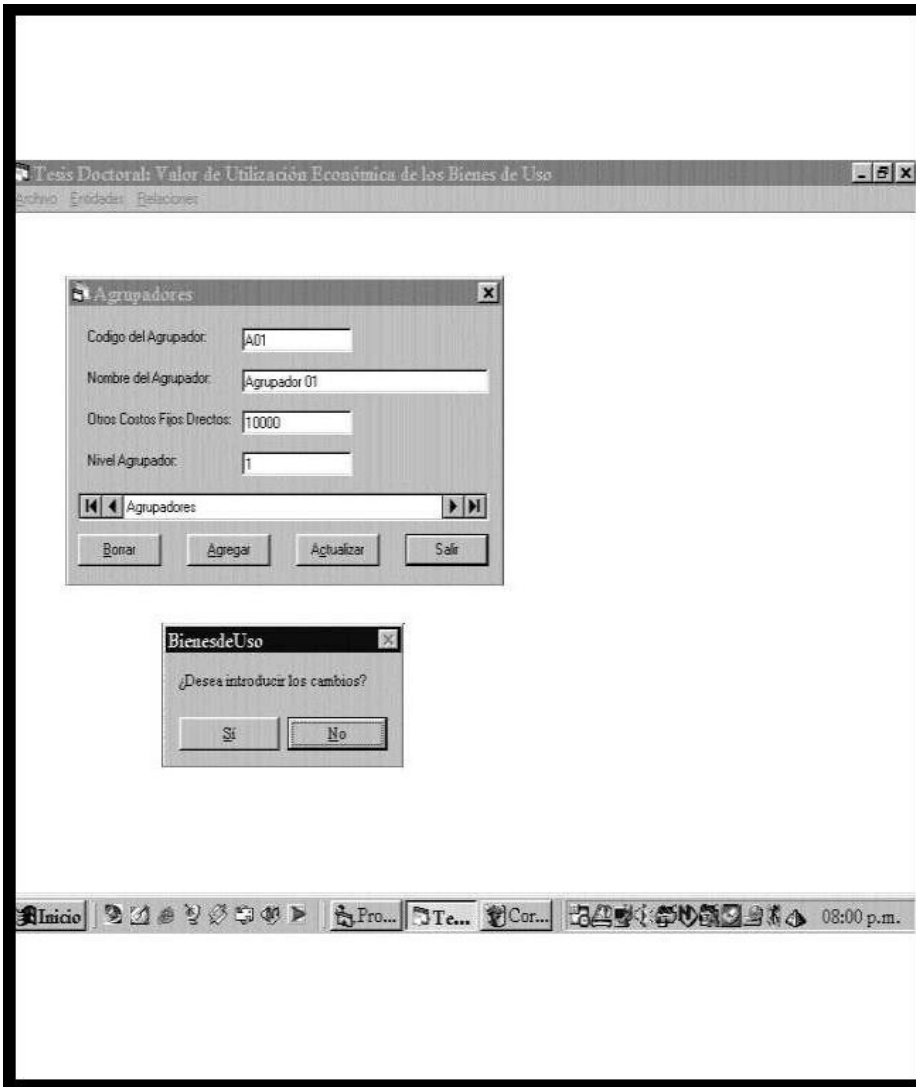


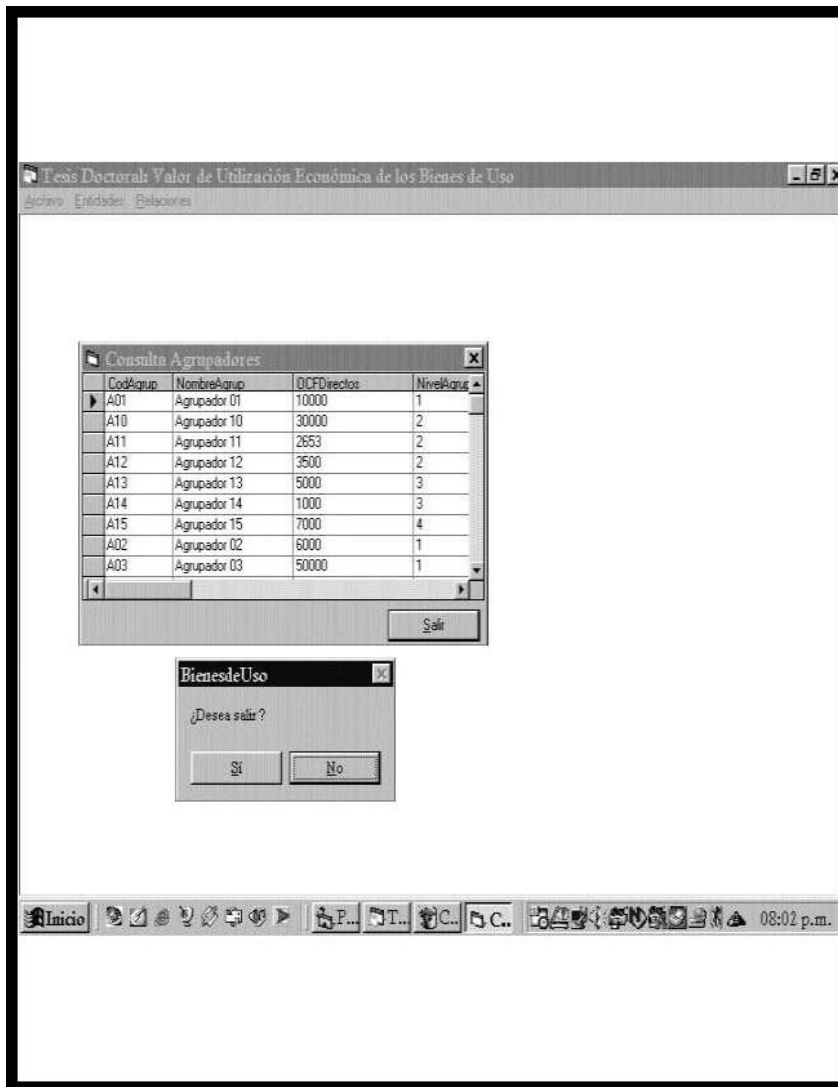
3. Se repiten los procesos 1 y 2 para el almacenamiento Bienes de Uso.





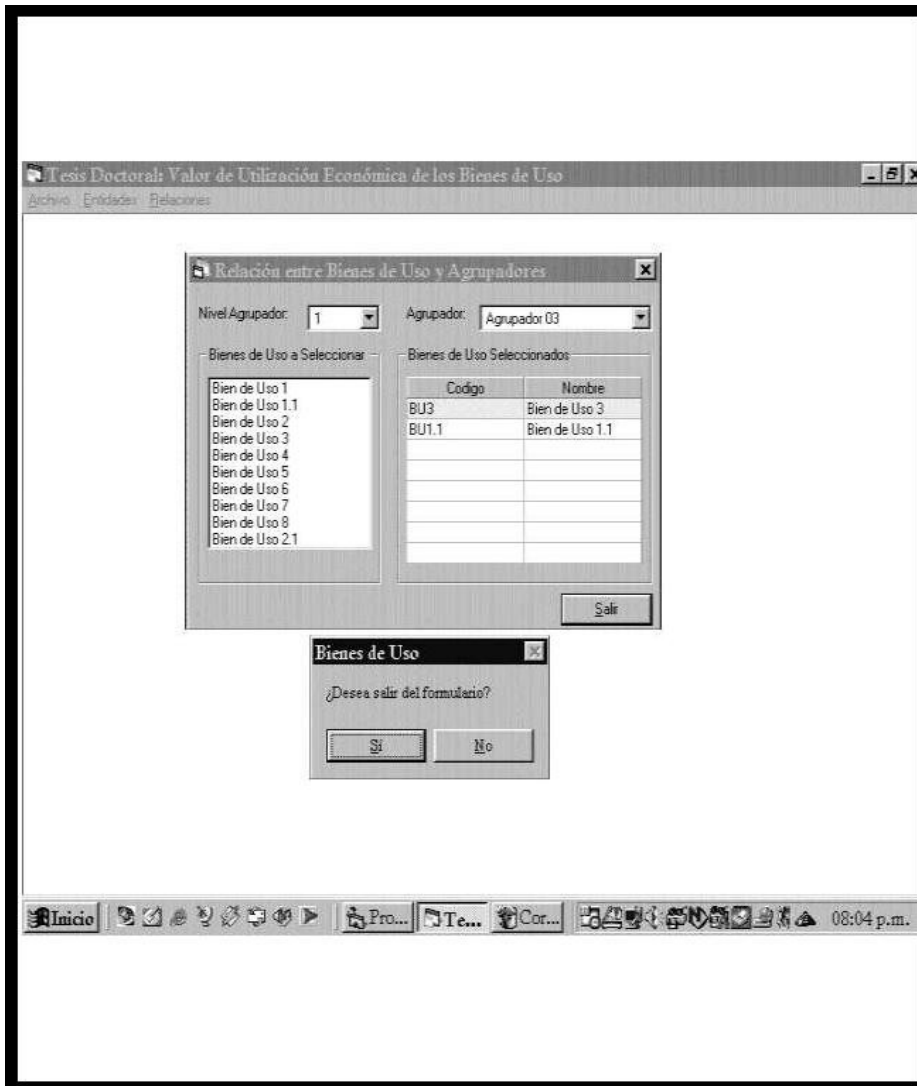
4. Se repiten los procesos 1 y 2 para el almacenamiento Agrupadores.



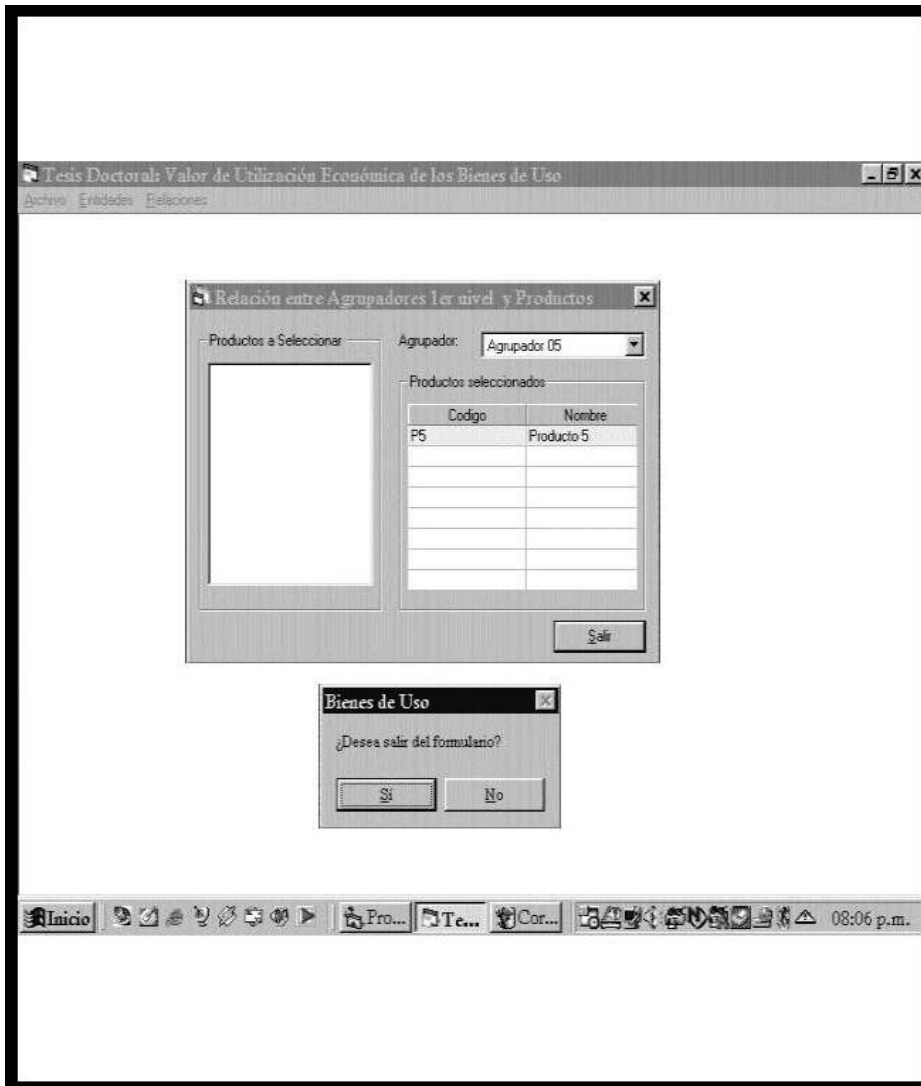


Mediante este almacenamiento se logra relacionar cada bien de uso con los productos, para cada uno de los niveles que se definan.

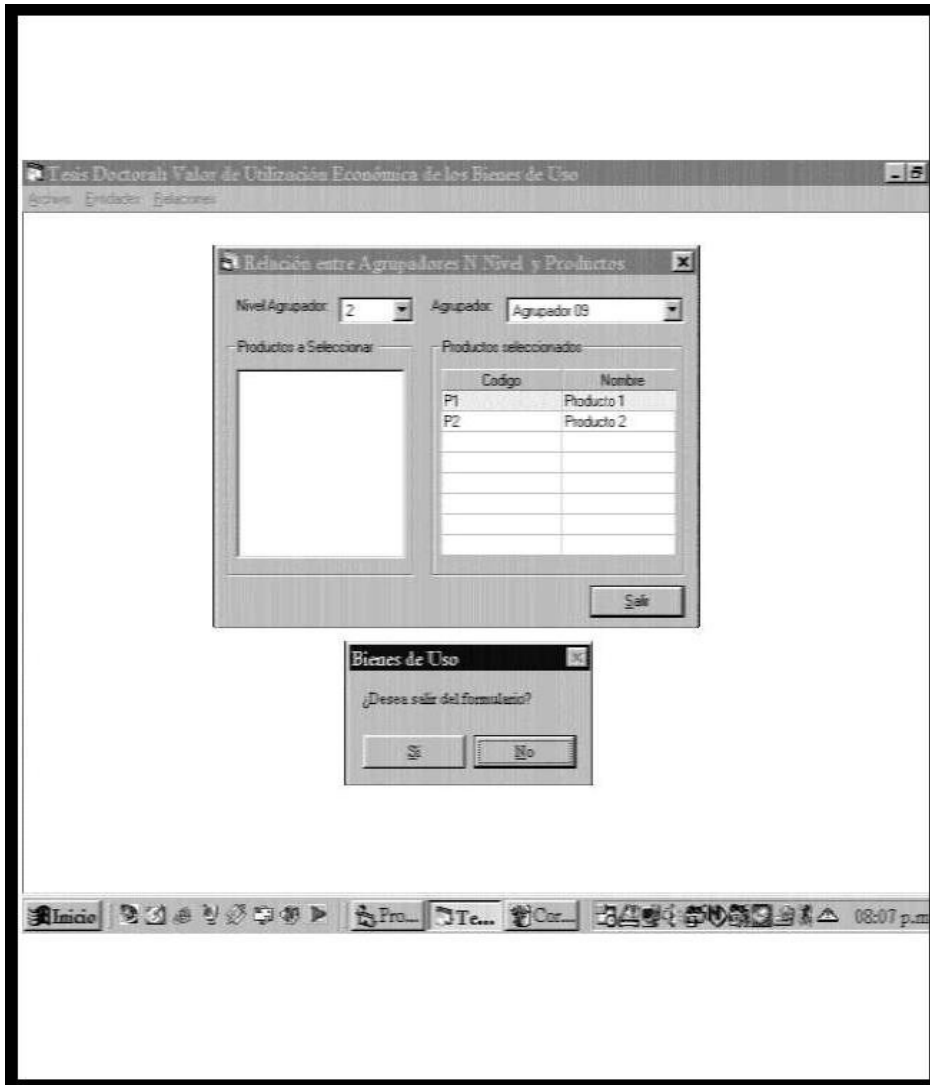
Puede incluso modificarse los niveles de agrupamiento para los bienes de uso conforme se observa a continuación:



Lo mismo sucede con la relación de los productos con el primer nivel de agrupamiento.

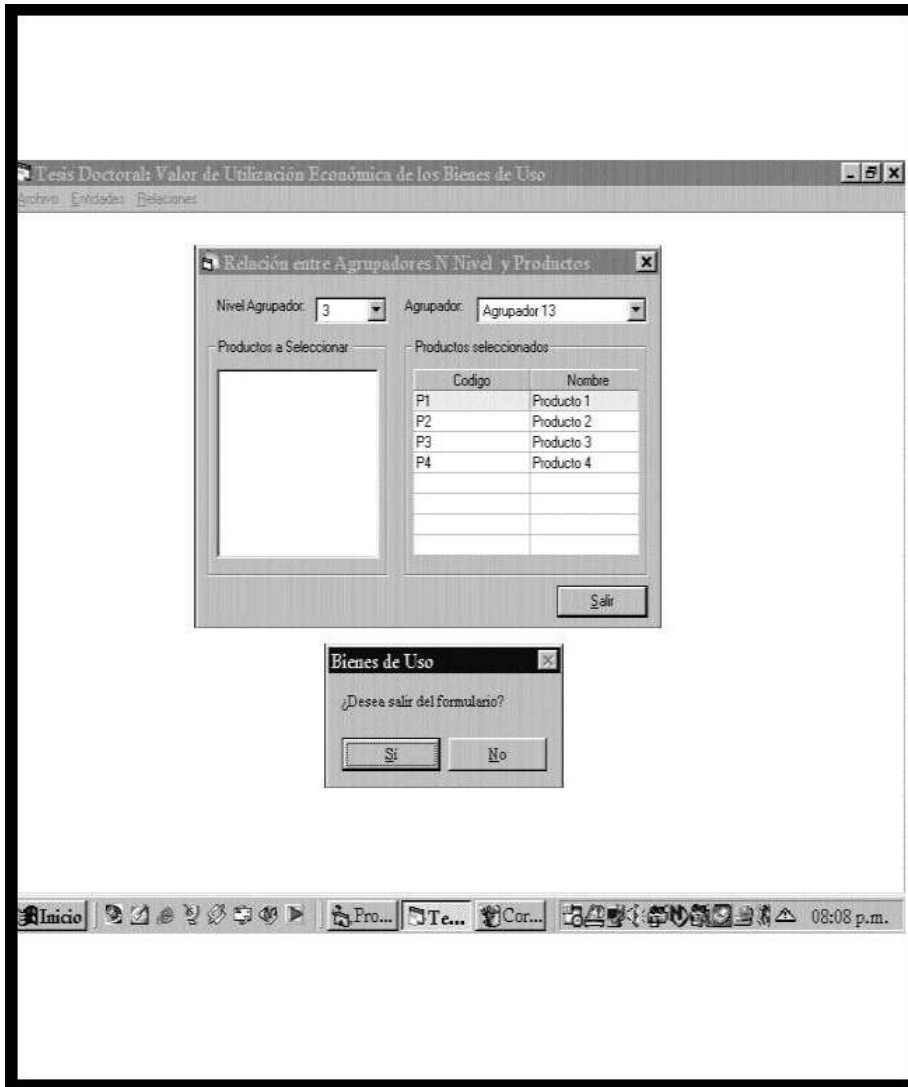


Y algo similar para los n niveles definidos.



En la figura anterior puede verse la relación existente entre el agrupador 9 conformado por los productos 1 y 2 dentro del nivel 2.

A continuación puede observarse la misma pantalla, con la relación de los productos 1, 2, 3 y 4 con el agrupador 13, en el nivel 3.



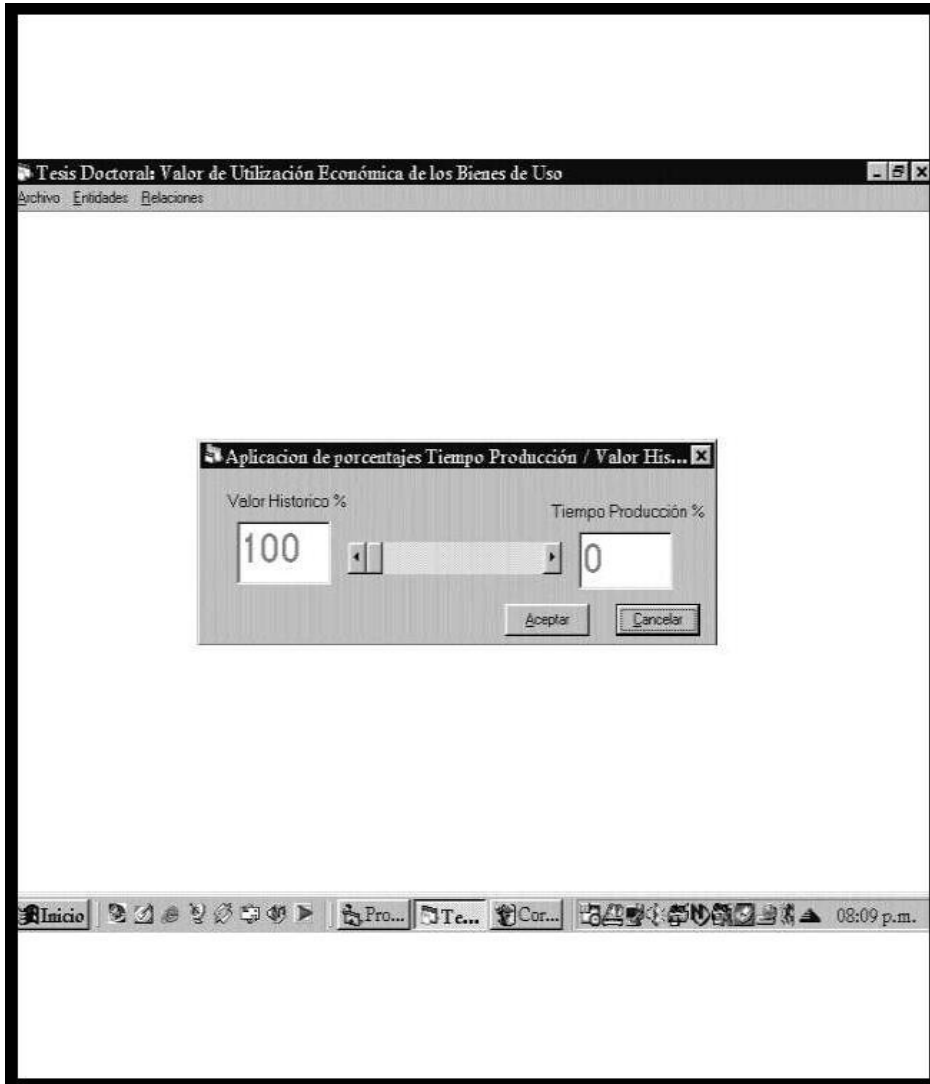
Una vez efectuada la carga y/o actualización de dichos almacenamientos, se está en condiciones de correr la simulación, cuya característica principal consiste en proponer la reducción de las amortizaciones de los bienes de cada nivel, con las siguientes características:

Para el primer nivel, o sea los bienes de uso directamente relacionados con cada producto, se permite la opción de hacerlo por:

1. El valor histórico de cada uno de los bienes de uso.

2. El tiempo de producción que demanda cada producto en el bien de uso de terminado.
3. Un porcentaje de los puntos anteriores.

Esto puede verse en la siguiente figura.



Para los niveles siguientes, se considera la disminución por el

punto 1.

Ocurrida una reducción de las amortizaciones, la contribución marginal que pasará al agrupador siguiente será nula.

Para los bienes de uso cuyas amortizaciones no se modifican, el valor de utilización económica del mismo es mayor que el costo histórico. Por lo tanto el valor residual tradicional estará bien calculado, ya que el bien de uso estará rindiéndole a la empresa por encima del mismo.

Esto hace perder importancia al valor recuperable, dado que cualquiera sea el valor neto de realización, ya se puede afirmar que debe tomarse el valor histórico y las amortizaciones tradicionales.

Esto es así porque si el valor de utilización económica es mayor que el valor neto de realización, debe tomarse el primero y ya se vio que está por encima de histórico.

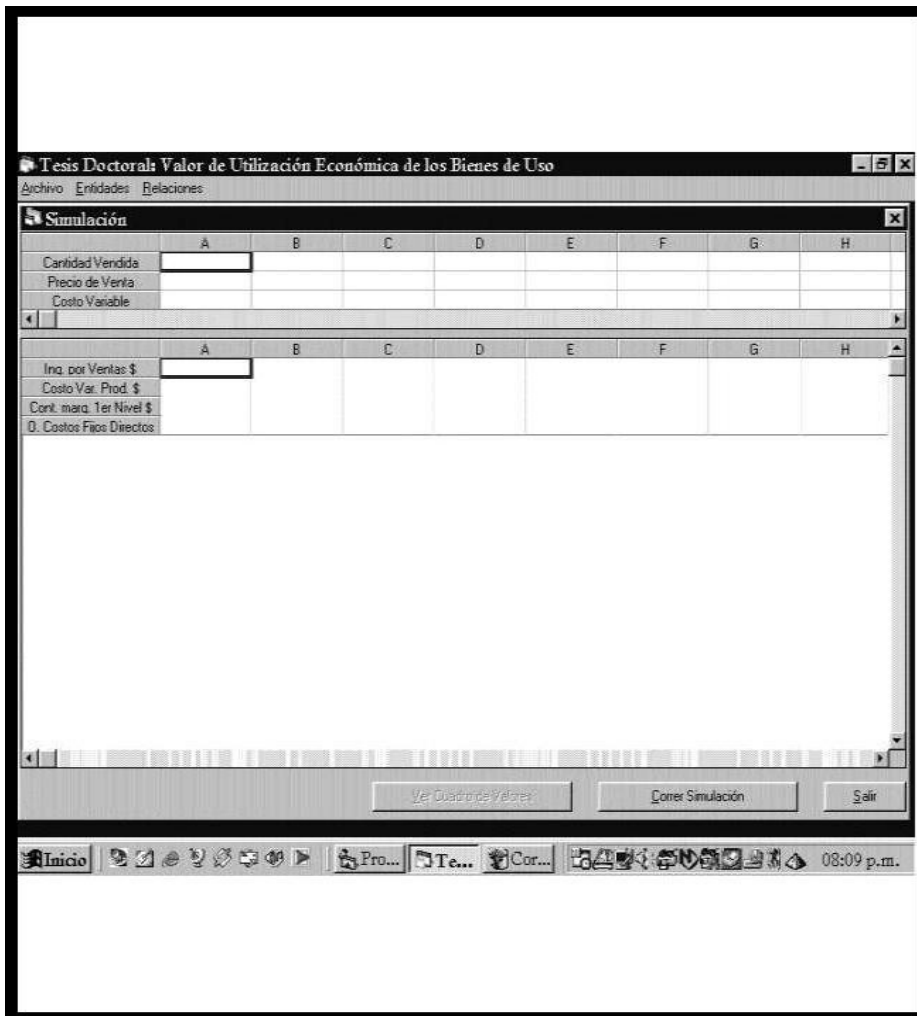
Y lo mismo ocurre en la hipótesis de que el valor neto de realización esté por encima del valor de utilización económica. En este caso también debe tomarse el valor histórico, dado que ambos superan el valor residual.

En el supuesto de modificarse la amortización de un bien de uso, se está ante un claro indicio de que el valor de utilización económica está por debajo del valor histórico.

Por lo tanto, toma importancia el valor neto de realización, dado que si el mismo supera el valor histórico residual, en la hipótesis de que el bien de uso podría venderse a un valor mayor de lo que le está rindiendo a la empresa, deberán mantenerse los valores tradicionales.

Si no supera al histórico residual, deberá tomarse el valor recuperable, con la salvedad de que será el determinado por el valor de utilización económica, si el bien de uso está rindiéndole a la empresa más de valor neto de realización y si fuera a la inversa deberá tomarse este último.

Todo el proceso puede observarse conforme las figuras siguientes:



Aquí el proceso está en condiciones de comenzar. Una vez efectuada la corrida del sistema, pueden observarse las siguientes pantallas.

En la figura que sigue, pueden verse claramente las amortizaciones de los bienes en negro más oscuro. Estos bienes poseen un valor histórico tal que les permite amortizarse basándose en el mismo.

Los indicados en gris deben reducir su amortización de manera tal de llevar a cero la contribución marginal que pasará al nivel siguiente.

Tesis Doctoral: Valor de Utilización Económica de los Bienes de Uso

Archivo Entidades Relaciones

Simulación

	Producto 1	Producto 2	Producto 3	Producto 4	Producto 5	Producto 6	Producto 7	Producto 8
Cantidad Vendida	2000	800	121	1230	1200	500	1200	2000
Precio de Venta	40	40	456	200	30	56	42	30
Costo Variable	22	26	15	100	15	36	30	12

	Producto 1	Producto 2	Producto 3	Producto 4	Producto 5	Producto 6	Producto 7	Producto 8
Inq. por Ventas \$	80000	32000	55176	246000	36000	28000	50400	60000
Costo Var. Prod. \$	44000	20800	1815	123000	18000	18000	36000	24000
Cont. marc. 1er Nivel \$	36000	11200	53361	123000	18000	10000	14400	36000
D. Costos Fijos Directos	10000	6000	50000	6352	5300	5600	2659	33000
Bien de Uso 1	2600.00							
Bien de Uso 2		4500.00						
Bien de Uso 1.1			1288.73					
Bien de Uso 3			2072.27					
Bien de Uso 4				4565.40				
Bien de Uso 5					6000.00			
Bien de Uso 2.1						2253.66		
Bien de Uso 6						2146.34		
Bien de Uso 7							3000.00	
Bien de Uso 8								3000.00
Cont. marc. 2do Nivel \$	23400.00	700.00	0.00	112082.60	6700.00	0.00	8741.00	0.00
Agrupadores	Agrupador 09	Agrupador 10	Agrupador 11	Agrupador 12				
Cont. marc. Agrupador	24100.00	112082.60	6700.00	8741.00				
D. Costos Fijos Directos	100.00	30000.00	2653.00	3500.00				
Bien de Uso 09	3600.00							

Ver Cuadro de Valores Correr Simulación Salir

Inicio Pro... Te... Cot... 08:10 p.m.

La figura que se muestra a continuación completa el estudio.

Tesis Doctoral: Valor de Utilización Económica de los Bienes de Uso

Archivo Entidades Relaciones

Simulación

	Producto 1	Producto 2	Producto 3	Producto 4	Producto 5	Producto 6	Producto 7	Producto 8
Cantidad Vendida	2000	800	121	1230	1200	500	1200	2000
Precio de Venta	40	40	456	200	30	56	42	30
Costo Variable	22	26	15	100	15	36	30	12

	Producto 1	Producto 2	Producto 3	Producto 4	Producto 5	Producto 6	Producto 7	Producto 8
O. Costos Fijos Directos	100.00	30000.00	2653.00	3500.00				
Bien de Uso 09	3600.00							
Bien de Uso 10		2600.00						
Bien de Uso 13		6200.00						
Bien de Uso 11			4047.00					
Bien de Uso 12				3600.00				
C. Marginal 3 Nivel \$	20400.00	73282.60	0.00	1641.00				
Agrupadores	Agrupador 13	Agrupador 14						
Cont. marg. Agrupador	93682.60	1641.00						
O. Costos Fijos Directos	5000.00	1000.00						
Bien de Uso 14	5000.00							
Bien de Uso 15		641.00						
C. Marginal 4 Nivel \$	83682.60	0.00						
Agrupadores	Agrupador 15							
Cont. marg. Agrupador	83682.60							
O. Costos Fijos Directos	7000.00							
Bien de Uso 16	4560.00							
C. Marginal 5 Nivel \$	72122.60							

Ver Cuadro de Valores Correr Simulación Salir

Inicio Pro... Te... Cor... 08:11 p.m.

Si bien se llega al nivel número 5 con un valor positivo, hay bienes de uso que claramente no le están rindiendo a la empresa como

para mantener su valor histórico.

Considerando entonces la información dada por el proceso de simulación, debe incorporarse la fecha de referencia o sea la de cierre de ejercicio. Si la misma no se incorpora, el sistema toma la fecha en que se efectúa el estudio.

Los valores que se informan conforme la figura siguiente se logran de la siguiente manera:

La columna valor residual como el producto de la amortización tradicional y el tiempo restante. La columna valor de utilización económica, que contiene un número exclusivamente cuando la contribución marginal asterisco indica una disminución de la amortización, es el producto de esta nueva amortización propuesta y el tiempo restante. La columna de valor neto de realización contiene un valor incorporado como dato conforme vimos anteriormente.

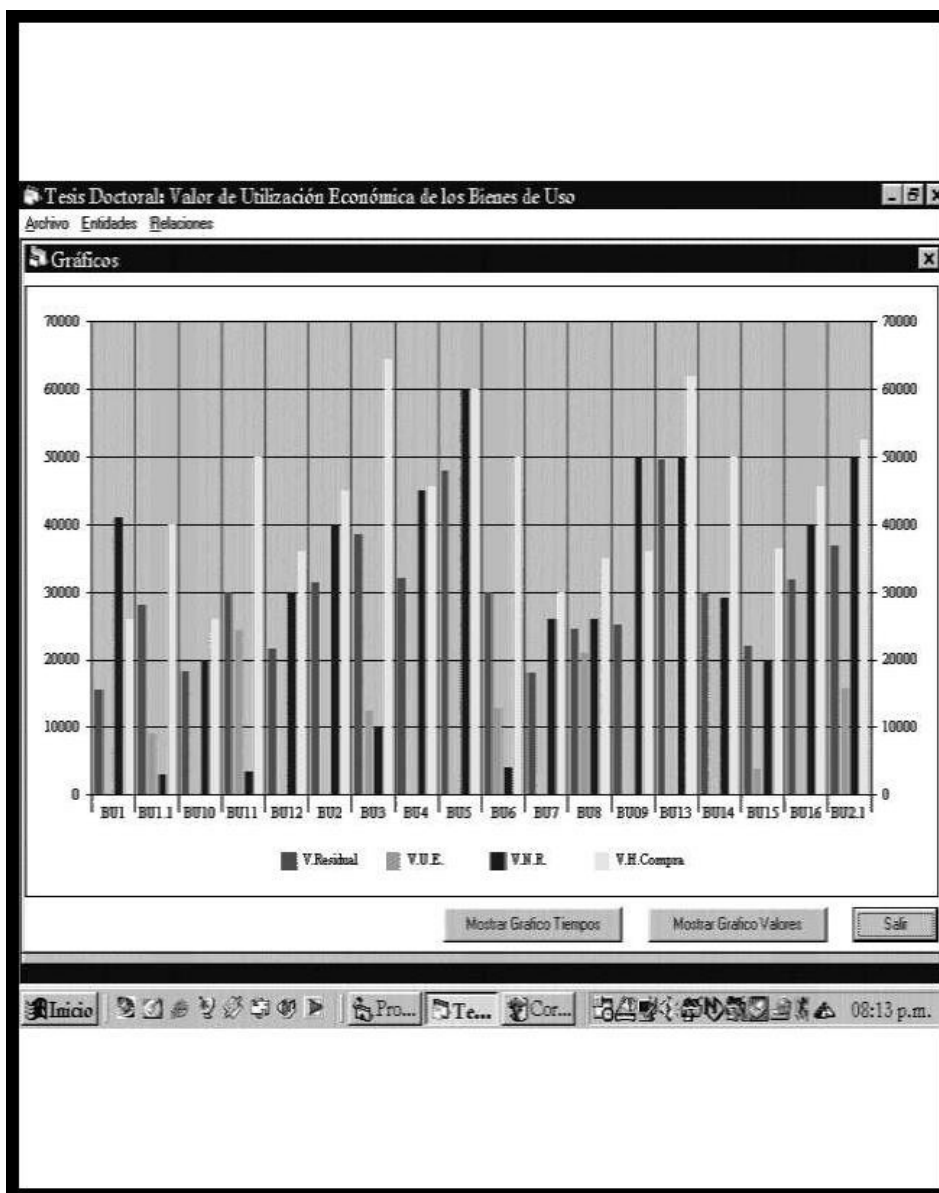
El proceso determina la figura siguiente:

Código	Nombre	FechaCompra	VidaUti	T.Transc	T.Rest	V.H.Compra	V.Residual	V.U.E	V.N.R.
BU3	Bien de Uso 1	11/71/00	10	4	6	26,000.00	15,600.00		41,000.00
BU11	Bien de Uso 11	10/10/01	10	3	7	40,000.00	28,000.00	5,021.09	3,000.00
BU10	Bien de Uso 10	10/10/01	10	3	7	26,000.00	18,200.00		20,000.00
BU11	Bien de Uso 11	10/10/00	10	4	6	50,000.00	30,000.00	24,282.00	3,300.00
BU12	Bien de Uso 12	10/10/00	10	4	6	36,000.00	21,600.00		30,000.00
BU2	Bien de Uso 2	10/10/01	10	3	7	45,000.00	31,500.00		40,000.00
BU3	Bien de Uso 3	10/10/00	10	4	6	64,320.00	38,592.00	12,433.64	10,000.00
BU4	Bien de Uso 4	10/10/01	10	3	7	45,654.00	31,957.90		45,000.00
BU5	Bien de Uso 5	10/10/02	10	2	8	60,000.00	48,000.00		60,000.00
BU6	Bien de Uso 6	10/10/00	10	4	6	50,000.00	30,000.00	12,878.05	4,000.00
BU7	Bien de Uso 7	10/10/00	10	4	6	30,000.00	18,000.00		26,000.00
BU8	Bien de Uso 8	10/10/01	10	3	7	35,000.00	24,500.00	21,000.00	26,000.00
BU09	Bien de Uso 09	10/10/01	10	3	7	36,000.00	25,200.00		50,000.00
BU13	Bien de Uso 13	10/10/02	10	2	8	62,000.00	49,600.00		50,000.00
BU14	Bien de Uso 14	10/10/00	10	4	6	50,000.00	30,000.00		29,000.00
BU15	Bien de Uso 15	10/10/00	10	4	6	36,500.00	21,900.00	3,846.00	20,000.00
BU16	Bien de Uso 16	10/10/01	10	3	7	45,600.00	31,920.00		40,000.00
BU21	Bien de Uso 21	12/12/01	10	3	7	62,500.00	36,750.00	15,775.61	50,000.00

En la misma los valores indicados en gris son los que deben to-

marse como válidos.

El comportamiento de todos los valores estudiados puede verse en forma gráfica en la siguiente figura:



CAPÍTULO III

DISCUSIÓN DE RESULTADOS Y CONCLUSIONES

"Algunas personas tienen que arrojarse bajo las ruedas del progreso para que este avance. Por cada Schwarz y Green que acaban sacudiendo el árbol de la física, hay centenares de Arp que esperan sentados y angustiados en un apartamento de Munich buscando, como Arquímedes, un lugar donde apoyarse y volcar el mundo"⁷⁹.

Y precisamente entiendo importante destacar que la proyección epistemológica no tendría en cuenta ese "punto de apoyo", dado que la "revolución copernicana" no va a pretender pasar desde el geocentrismo al heliocentrismo, sino que el conocimiento debe buscar sustento en un entramado lógico y coherente. Ese es el riesgo de los investigadores, ya que se puede establecer una verdad, que mañana dejará de serlo.

Este período de tiempo en el cual vivimos, tiene en la incertidumbre, quizás en forma paradójica dado el volumen de conocimientos existente, la referencia más importante.

Si bien "la ciencia, que avanza arrastrándose por un proceso de tentativas y de dudas, es un cementerio de respuestas definitivas",⁸⁰ estamos presenciando el surgimiento de una nueva conciencia, basada en las diferencias, donde el determinismo pierde fuerzas.

Como expresa K. Popper,⁸¹ "Mi propio punto de vista es que el indeterminismo es compatible con el realismo y que la aceptación de este hecho permite adoptar una epistemología objetivista coherente, una interpretación objetiva del conjunto de la teoría cuántica, y una interpretación objetivista de la probabilidad".

Por lo tanto, todo el andamiaje clásico, basado en la objetividad, el determinismo y la verificación no logra modelar la realidad, tanto la provocada desde el mundo subatómico, como así también desde las

⁷⁹ OVERBYE D. *Corazones solitarios en el Cosmos*. Barcelona, Planeta, 1992, p. 441.

⁸⁰ *Ibidem*, p. 12.

⁸¹ POPPER K. *El cisma en Física*. MADRID, Tecnos, 1985, p. 175.

ciencias sociales.

"La objetividad científica no tiene sentido si acaba por hacer ilusorias las relaciones que mantenemos con el mundo, o por condenar como "meramente subjetivas", "meramente empíricos" o "meramente instrumentales" los saberes que nos permiten hacer inteligibles los fenómenos que interrogamos. Einstein decía que el hecho de que el mundo se revele comprensible es un milagro incomprensible. Pero que la comprensión del mundo venga a negar lo que la hace posible, a reducir sus propias condiciones a una aproximación práctica, ¡eso ya no es un milagro sino un absurdo!"⁸².

Consecuentemente, si se rechaza la concepción mecánica del mundo, carece de sentido pensar en la objetividad científica, si por el hecho de hacerlo condenamos de subjetivos o instrumentales a los saberes que nos permiten hacer inteligibles a los fenómenos que interrogamos.

"Desde este punto de vista es notable que Leibniz, el mismo que descifró en la física de su época, el papel fundamental del principio de razón suficiente, y que hizo del determinismo el ideal de una ciencia en la que el saber humano confluiría con el saber divino, haya sido igualmente quien mostró por qué y cómo este ideal podía llegar a ser inaccesible, ilusorio y estéril"⁸³.

Por todo esto, aparece como muy importante la creciente aparición de ideas constructivistas de una nueva forma de pensar, como ser F. Capra o H. Maturana, que reconocen al que observa como constitutivo de lo observado, sustentando la firme creencia de que el ser humano puede replantear su forma de hacer ciencia, orientándose a legitimar y dignificar el mundo subjetivo de los sujetos.

"La búsqueda de una coherencia entre nuestros saberes ha sido el hilo conductor de este ensayo. Esta coherencia ya no puede tener el carácter estático que garantizaba el cosmos aristotélico, no puede determinar a priori y de una vez por todas, los límites entre lo pensable y lo impensable. Las ciencias, como las técnicas, no cesan de desplazar estos límites, de suscitar posibles que conmueven tanto el orden del pensamiento como el de la sociedad. No podemos tratar de descubrir esta coherencia a modo de una verdad que preexistiría a nuestra historia, ya ésta conduzca a ella o la haya olvidado. Sólo podemos construirla en el seno de esta historia, a partir de los condicionantes que nos sitúan en ella, pero que también nos permiten crear en ella nuevos posibles"⁸⁴.

⁸² Op. Cit. 53. Páginas 45-46.

⁸³ Ibídem. Página 46.

⁸⁴ Ibídem. Páginas 212-213.

Incluso, como observa K. Popper⁸⁵, probablemente, aún en ausencia de "sujeto observador" que experimentase e interfiriese con él, nuestro mundo sería tan indeterminista como lo es.

Establecido este marco, y teniendo en cuenta la adopción de una metodología cuanti-cualitativa, la presente investigación permite mejorar la medición de los bienes de uso, a través de un modelo que obtiene un valor de utilización económica a partir de los ingresos del período y en consecuencia revisar el valor de dichos bienes.

De esta manera se propone, quizás en principio por medio de notas aclaratorias, indicar los resultados obtenidos.

La coherencia formal de esta estructura de razonamiento, lleva a pensar que habiéndose utilizado para el análisis, empresas de tipo industrial, es factible aplicar el mismo a todo tipo de organización.

⁸⁵ Op. Cit. 77. Página 177.

BIBLIOGRAFÍA

- ACCOUNTING FOR DEPRECIABLE ASSETS (1975): Accounting Research Monograph No. 1 AICPA .
- ADAMSON, G. "Concepción de subjetividad en E. Pichón Rivière". <http://www.geocities.com/Athens/Forum/5396/subjetividad.html>. [consulta 20/02/2003]
- ALBANO, S. (1999) Metodología de la Investigación en Administración. Rosario. Argentina. UNR Editora.
- BACHELARD, G. (1976): La Formación del Espíritu Científico. Quinta edición. Buenos Aires. Argentina. Siglo XXI Editores S.A.
- BERMAN, M. (1991): Todo Sólido se Desvanece en el Aire – La experiencia de la modernidad. Quinta edición. Santa Fe de Bogotá. Siglo XXI Editores S. A.
- BROOKIN, A. (1997): El Capital Intelectual. El principal activo de las empresas del tercer milenio. España. Paidós Ibérica S.A.
- BROWN, R y otros (1905): History of Accounting and Accountants. Edimburgo. Jack.
- CANNING, J.B. (1929): The economics of Accountancy. Nueva York. Estado Unidos de Norte América. Arnp Press. Reedición 1978.
- CAÑIBANO, L. y GINER, B. (1993): "Análisis de estados financieros: Una perspectiva europea". Universidad Autónoma de Madrid, Documento IADE, N° 32. España.
- CAPRA F.(1999): El punto crucial. Ciencia, sociedad y cultura naciente. Estaciones. Buenos Aires. Argentina.
- CARTIER, E. N. (1992): "El costo del factor bienes de uso". Revista del IAPUCO "Costos y Gestión", Buenos Aires. Argentina. N° 6. Diciembre.
- CARTIER E. N. (2000): Categorías de Costos. Replanteo. Trabajo presentado al XXIII Congreso Argentino de Costos. Rosario. Argentina.
- CHAVES O. A., CHIRIKINS, H., DEALECSANDRIS, R.P., PAHLEN ACUÑA, R. J. M. y VIEGAS J. C. (1998): Teoría contable. Ediciones Macchi. Argentina.
- DANKHE, G. L. (1989): "Investigación y comunicación", en Fernández COLLADO C. Y DANKHE G. L. (comps.). La comunicación humana: ciencia social. México. Mc Graw Hill. Páginas 385/454.
- DEMONTE, N. G. (1997): El costeo variable y el costeo por absorción en un caso real de toma de decisiones. Anales del Congreso Argentino

- de Profesores Universitarios de Costos. Salta. Argentina.
- DERRIDA J. (1989): La desconstrucción de las fronteras de la filosofía. Barcelona. España. Paidós.
- DURKHEIM, E. (1998): Las reglas del método sociológico. México. Ediciones Coyoacán. Tercera edición.
- FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS (1980): Replanteo de la técnica contable. Buenos Aires. Argentina. Macchi.
- FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. (1999): Proyecto Nro. 5. Marco conceptual de las Normas Contables Profesionales. Buenos Aires.
- FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. Resoluciones Técnicas 8 -10- 16 y 18. Centro de Estudios Científicos y Técnicos (Cecyt).
- FERNÁNDEZ, P. (1999): Valoración de empresas. España. Gestión 2000 S.A.
- FERNÁNDEZ PIRLA, J. M.(1977): Teoría Económica de la Contabilidad – Introducción contable al estudio de la economía. Novena edición. Madrid. España. ICE.
- FOWLER NEWTON, E. (1995): Contabilidad Superior. Buenos Aires. Argentina. Macchi.
- FRANCO RUIZ, R.(1998): Contabilidad Integral – Teoría y normalización. Armenia. Investigar Editores, tercera edición.
- FRONTI DE GARCÍA, L HELOUANI, R, (1994): Bienes de Uso. Argentina. Nueva Técnica.
- GADAMER H.G. (1977): Verdad y método: fundamentos de una hermenéutica filosófica. Salamanca. España. Sígueme.
- GALLEGO BADILLO, R. (1996): Discurso Constructivista sobre las Ciencias experimentales – Una concepción actual del conocimiento científico. Santa Fe de Bogotá. Colombia. Editorial Mesa Redonda-Magisterio.
- GARCIA, S. (1989): El Valor Recuperable de los Activos. Jornadas Regionales para profesionales en Ciencias Económicas - Area Contabilidad y Auditoría.
- GEIJSBEEK, J.B.(1914): Ancient Double-Entry Bookkeeping: Lucas Pacioli's Treatise. University of Colorado. Estados Unidos de Norte América.
- GERTZ, M.F. (1996): Origen y evolución de la contabilidad: Ensayo histórico. Quinta edición. México.
- GODTE, M. (1995): De la anticipación a la acción, manual de prospectiva y estrategia. Alfaomega.

- GOROSTIAGA, X. (1992): "América Latina frente a los Desafíos Globales". Revista Chistus. Mayo-junio 1992. México, D. F.
- GUERREIRO, R, CASADO, T., y RODRÍGUEZ BIO, S (2000): Algunas reflexoes sobre os arquetipos e o inconsciente coletivo na Contabilidade de custos: Un estudo exploratório. Trabajo presentado a la "2000 HBO Conference", Chicago, USA, y a la "IAAER 2000", Kobe, Japón.
- HARRIS, J. N. (1936): ¿What did we earn last month? Boletín Número 10 de la National Accountants Cost Association.
- HEGEL, G. (1966- orig. 1807): Fenomenología del espíritu. México. F.C.E.
- HEIDEGGER, M. (1974): El ser y el tiempo. México. F.C.E.
- HENDRICKSEN, E. S, (1970): Teoría de la Contabilidad. México. Unión Tipográfica Editorial Hispanoamericana.
- HENDRICKSEN, E.S. (1996): *Teoría de la Contabilidad*. México. Hispano Americana.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE. (1996) - "Normas Internacionales de Contabilidad", Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- HERNÁNDEZ SAMPIERI R., FERNÁNDEZ COLLADO, C. y BAPTISTA LUCIO, P. (1998) Metodología de la Investigación. México. Segunda edición. McGraw Hill. Interamericana Editores.
- HERSCHER, E. (1979): Contabilidad Gerencial. Buenos Aires. Argentina. Macchi.
- HÚBER G. (1998): "El valor recuperable. Lineamientos para su determinación. Una propuesta: El valor recuperable integral". Investigación ganadora del Premio Arévalo 1998. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Santa Fe - Cámara II - Rosario. Argentina.
- JARNE JARNE, J.I. (1997): Clasificación y Evolución Internacional de los Sistemas Contables. España. Ortega.
- KERLINGER, F. N. (1975): Investigación del comportamiento: técnicas y metodología. México, D. F. Nueva Editorial Interamericana..
- KERLINGER, F. N. (1979): Enfoque conceptual de la Investigación del comportamiento. México, D. F. Nueva Editorial Interamericana.
- KUHN, T. (1978a): La revolución copernicana. Volumen 1. España. Orbis.
- KUHN, T (1978b): La estructura de las revoluciones científicas. México. F.C.E.
- LAKATOS, J (1982): Historia de la ciencia y sus reconstrucciones racionales. España. Tecnos.
- LAUDON, K.C. Y LAUDON, J.P. (1996): Administración de los Sistemas

- de Información. Organización y Tecnología. México. Prentice Hall Hispanoamericana.
- LENK, K. (1974): El concepto de Ideología, comentario crítico y selección sistemática de textos. Amorrortu.
- LEVENSTEIN, M.C. (1998): Accounting for Growth: Information Systems and the Creation of a Large Corporation. Estados Unidos de Norte América. Hardcover.
- LIKERT, R. (1976): "Una técnica para la medición de actitudes", en Wainerman C.H. (comps.): Escalas de medición en ciencias sociales. Buenos Aires. Argentina. Ediciones Nueva Visión.
- LYOTARD, J.F. (1994): La posmodernidad. Barcelona. España. Gedisa.
- LITTLETON, A.C. (1933): Accounting Evolution to 1900. Estados Unidos de Norte América. American Institute Publishing Co.
- MALDONADO, E. (1999): Contabilidad Comparada. Primera edición. Argentina. Educor.
- MALLO RODRÍGUEZ C. (1988): Contabilidad de costes y de gestión. Madrid. España. Pirámide.
- MANTILLA BLANCO, S.A.(1999): Capital Intelectual & Contabilidad del Conocimiento. Colombia. Ecoe.
- MARDONES, J.M. (1994): La Filosofía de las Ciencias Humanas y Sociales – Materiales para una fundamentación científica. Santa Fe de Bogotá. Colombia. Editorial Antropos.
- MARTÍNEZ M, (1982): La psicología humanista: fundamentación epistemológica, estructura y método. México. Trillas.
- MATTESSICH, R, (1964): Accounting and Analytical Methods, Homewood, Illinois. (Traducción cap. 1 a 7 y 10 de García Casella y Rodríguez de Ramírez, IIC, FCE UBA).
- MORÍN E. (1982): Para salir del siglo XX. Barcelona. España. Kairós.
- NAKANO, I. (1976): "Un método interpretable de amortización de los bienes de uso". Revista Administración de Empresas, Tomo VII-B. Argentina. Contabilidad Moderna.
- LÓPEZ SANTISO, H (1986): "El capital a mantener como elemento de los modelos contables". Revista Administración de Empresas. Buenos Aires. Argentina. Contabilidad Moderna, XVII, 513.
- OSORIO, O.M. (1987): La capacidad de producción y sus costos. Argentina. Macchi.
- OVERBYE D. (1992): Corazones solitarios en el Cosmos. La gran aventura científica que aspira a descubrir los secretos del universo. Barcelona. España. Planeta S.A.
- PATON, W.A. (1996) Manual del Contador. Argentina. Uthea.
- PERAGALLO, E. (1938): Origin and Evolution of Double Entry Bookkee-

- piong. A Study of Italian Practice from the Fourteenth Century. Estados Unidos de Norte América. American Institute Publishing Co.
- PODMOGUILNYE, M.(1999): Sistemas Integrados de Información para la Gestión. Trabajo presentado al XXI Congreso Argentino Profesores Universitarios de Costos. Concordia. Argentina.
- POINCARÉ J. H. (1905): La valeur de la science. Francia. Flammarion. (The value of science, 1907), [http:// www.utm.edu/research/iep/p/poincare.htm](http://www.utm.edu/research/iep/p/poincare.htm). [consulta 05 febrero 2003]
- POPPER, K. (1985): El cisma en Física. Madrid. España. Tecnos
- PREVITS, G. J. y MERINO B. D. (1998): A History of Accountancy in the United States: The Cultural Significance of Accounting (Historical perspectives on Business Enterprise). Estados Unidos de Norte América. Paperback.
- PRIGOGINE I., STENGERS I. (1991): Entre el tiempo y la eternidad. Buenos Aires. Argentina. Alianza Editorial.
- QUIVY R. y VAN CAMPENHOUDT L. (1999): Manual de Investigación en Ciencias Sociales. México. Editorial Limusa S.A.
- REVISTA TEUKEN No. 0 (1987): – Universidad Nacional de la Patagonia, San Juan Bosco - IV trimestre 1987. Argentina.
- ROJAS SORIANO, R. (1981): Guía para realizar investigaciones sociales. México. Universidad Nacional Autónoma de México. Sexta Edición.
- RUSSELL B. (1961): History of Western Philosophy. Londres. Inglaterra. Allen & Unwin.
- SABINO, C. A. (1996): El proceso de investigación. Buenos Aires. Argentina. Editorial Lumen - Hvmánitas.
- SALKIND, N.J. (1998): Métodos de Investigación. México. Editorial Prentice Hall. Tercera Edición.
- SANCHEZ GAMBOA, S. (1998): Fundamentos para la Investigación Educativa – Presupuestos epistemológicos que orientan al investigador. Santa Fe de Bogotá. Colombia. Editorial Mesa Redonda-Magisterio
- SCARABINO J. C.(2000): *Activos intangible, el puente hacia la Contabilidad del conocimiento*, Investigación ganadora del premio Arévalo 2000 - Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Santa Fe - Cámara II - Rosario. Argentina. .
- SCARABINO J.C. (2001): *Enfoque lógico en Sistemas*, 2º Edición ampliada. Rosario. Argentina. Keynes.
- SENGE P. y otros (2000): La danza del cambio. Los retos de sostener el impulso en organizaciones abiertas al aprendizaje. Colombia. Norma.

- SIERRA BRAVO, R. (1996): Tesis doctorales y trabajo de investigación científica. Madrid. España. Editorial paraninfo. Cuarta Edición.
- SILK, L. S. (1965): Investigación científica, clave del progreso. México. Libreros mexicanos unidos.
- SPRANZI, A. (1996): La variabilidad de los costes de producción. Madrid. España. Montecorvo.
- TECLA, A. Y GARZA, A. (1979): Teoría, métodos y técnicas de la investigación social. Reimpresión 11º. México. Cultura Popular.
- TOFFLER, A. (1981): El shock del futuro. Barcelona. Plaza y Janes.
- TUA PEREDA, J. (1991): La investigación empírica en contabilidad: La hipótesis de eficiencia del mercado. Madrid. España. Icac.
- TUA PEREDA, J. (1995): "Lecturas de Teoría e Investigación Contable". Centro Interamericano Jurídico-Financiero. Medellín. Colombia. Ediciones Gráficas Ltda.
- TUA PEREDA, J. (1996): Principios y Normas de Contabilidad. Historia, Metodología y Entorno de Regulación Contable. Ministerio de Economía y Hacienda, España.
- TUA PEREDA, J. (1998): "Globalización y Regulación Contable. Algunos retos para nuestra profesión". Revista Contaduría, Universidad de Antioquía, No 32. Marzo.
- VIEGAS J.C., PAHLEN ACUÑA, R., CHAVES, O. Y FRONTI de GARCÍA, L. (1996): Contabilidad - presente y futuro. Buenos Aires. Argentina. Macchi.
- VITTA J. V. (2001): La ética: una fiesta (la alegría de ser auténtico). Rosario. Argentina. Síntesis.
- WEBER M. (1971): Sobre la teoría de las Ciencias Sociales. Barcelona. España. Península.
- YARDÍN A. (1978): Aportes para el logro de una precisión terminológica en torno a la clasificación de los costos. II jornadas de Profesores universitarios. Tandil. Argentina.
- YARDÍN A. (1999): Reflexiones sobre la interpretación del significado de las depreciaciones de bienes de uso. Área Técnica. Comisión 2. XX Jornadas universitarias de contabilidad. Rosario. Argentina.
- YARDÍN, A. (2001): Buscando definir el verdadero significado económico de las depreciaciones. VII Congreso del Instituto Internacional de Costos. II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad Directiva. Universidad de León. España.
- YARDÍN, A. (2001): ¿ Por qué razón es tan resistido por los Contadores el criterio del Costeo Variable?. XXIV Congreso Argentina de Profesores Universitarios de Costos. Córdoba.

- YARDÍN, A. y RODRÍGUEZ JÁUREGUI, H.(1978): "El informe de resultados a la gerencia". Revista Administración de Empresas No. 96. Buenos Aires. Argentina. Contabilidad Moderna.
- YARDÍN, A. y RODRÍGUEZ JÁUREGUI, H. (1981): "El resultado periódico y el principio de valuación al costo. Reflexiones sobre un tema polémico". Revista de Contabilidad y Administración N°. 49. Buenos Aires. Argentina.
- YARDÍN, A. y RODRÍGUEZ JÁUREGUI, H. (1986): "Consideraciones algebraicas en torno de la determinación de precios de ventas y montos de operaciones". Revista Contabilidad Gerencial de la National Accounting Associaton N°. 55. Buenos Aires. Argentina.

Páginas w.w.w. consultadas

www.acaus.org/history/hsanc.html. [consultada 07/10/2001]

www.geocities.com/Athens/Forum/5396/subjetividad.html. [consultada 20/02/2003]

www.utm.edu/research/iep/p/poincare.htm. [consultada 05 febrero 2003].

El Dr. Scarabino, primer Doctor en Consolidación académica de la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística de la Universidad Nacional de Rosario, ha tenido a bien que introduzca esta gran obra. Yo le agradezco enormemente, ya que considero que es una persona activa, amigo de sus amigos, entusiasta en lo que hace -como se refleja en el trabajo que tienen entre sus manos-, riguroso, profesional y, ante todo, agradecido.

Su trayectoria lo dice todo, dado que ha recibido varios premios a la Investigación por parte de distintos Consejos Profesionales, llegando al punto de recibir un Diploma de Beneplácito y Reconocimiento de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación... no tengo palabras... pero sí que tengo sentimientos, pues participo en satisfacción de sus éxitos. Dirigió su Tesis, trabajo que defendió con brillantez, y que en parte se convierte en el trabajo que ustedes ahora van a disfrutar. Este trabajo aborda aspectos relacionados con la valoración de los bienes de uso, respondiendo a cuestiones que se mantienen activas, llegando a conclusiones que dan réplica a los interrogantes que se plantean en nuestra profesión.

Dentro del paradigma interpretativo, el lector puede ver la combinación de los métodos cuantitativo y cualitativo. Se desarrolla un prototipo de sistema, donde se da uso al flujo de fondos generado en el período, aproximándose al valor de uso económico de cada bien, comparándolo con su valor neto de realización, cuestión ésta muy abordada actualmente en la normativa internacional contable.

Creo -sinceramente- que el objetivo de la investigación está cumplido, aportando hipótesis teóricas sobre los aspectos mencionados y creando, a su vez, un elemento metodológico que facilita su puesta en escena, sistematizando la realidad, para que no sea contrapuesta a lo empírico y así pueda servir de base científica a la normativa contable.

Dr. Alfonso López Viñegla
Universidad de Zaragoza. España.



UCEL
UNIVERSIDAD DEL CENTRO EDUCA-
IVO LATINOAMERICANO