

# EL PAPEL DEL CONTADOR EN LA PREPARACIÓN DE LOS INFORMES CONTABLES: UN ANÁLISIS A PARTIR DE MACINTOSH Y STAUBUS

## THE ROLE OF THE ACCOUNTANT IN THE PREPARATION OF THE ACCOUNTING REPORTS: AN ANALYSIS FROM MACINTOSH AND STAUBUS

Galo Gacía-Tamayo

hernancillo@gmail.com

Universidad de los Andes, Mérida-Venezuela

### RESUMEN

El presente artículo tiene como objetivo revisar los planteamientos realizados por Norman Macintosh respecto de la verdad de los informes contables, con el fin de determinar si sus pensamientos coinciden con los planteamientos realizados por George Staubus en su afamado escrito sobre la teoría de la utilidad para la toma de decisiones. En primera instancia se analiza la fundamentación teórica de los principales lineamientos planteados por Macintosh, luego de lo cual se hace un recorrido a la teoría acuñada por George Staubus, para finalmente emitir las conclusiones del trabajo. Mediante el análisis a profundidad de las teorías señaladas anteriormente se pudo concluir que el pensamiento presentado por Macintosh no coincide con los planteamientos indicados por George Staubus.

**Palabras claves:** Informes contables, Manipulación de los ingresos, Manipulación de los informes contables, Tipos de contadores, Teoría de la Utilidad

### ABSTRACT

The objective of this article is to review the statements made by Norman Macintosh regarding the truth of the accounting reports, in order to determine if their thoughts coincide with the statements made by George Staubus in his famous writing on the theory of utility for the decision making. In the first instance the theoretical foundation of the main guidelines proposed by the Macintosh is analyzed, after which a tour of the theory coined by George Staubus is made, to finally issue the conclusions of the work. Through an in-depth analysis of the aforementioned theories, it could be concluded that the thought presented by Macintosh does not coincide with the approaches indicated by George Staubus.

**Keywords:** Accounting reports, Income manipulation, Manipulation of accounting reports, Types of accountants, Theory of Utility

Recibido: 17 de octubre de 2018 revisión aceptada: 7 de enero de 2019

Correspondiente al autor: hernancillo@gmail.com

## INTRODUCCIÓN

La presentación de la información contable y el papel que juegan los profesionales de la contabilidad es un tema interesante y necesario en la actualidad, dadas sus implicancias teóricas y prácticas en los debates epistemológicos, ontológicos y metodológicos. La praxis lleva a suponer que el registro de los eventos económicos refleja la realidad de las empresas y, que sus representaciones son verdades indiscutibles en relación con la realidad representada.

Machado (2009. p. 9) respecto del tema manifiesta que “dicha asunción deriva en que no exista reflexión en relación con la partida doble convencional por parte de los practicantes y, además, que no se tenga en cuenta las propuestas que desde el mundo académico han realizado diversos autores...”

Según este mismo investigador, la representación contable debe abandonar las concepciones mecanicistas y especulares; solo así, se podrán abordar concepciones más complejas y estructurales, orientadas a representar la dinámica circulatoria de las organizaciones.

En este punto se hace necesario abrir el debate respecto del papel que juega la contabilidad con la realidad, es así que, la disciplina contable y su evolución fue analizada por Lakatos en 1983, en donde se le identificó con el desarrollo de los programas de investigación tanto legalista, económico y formalizado (Cañibano, 1979. p.p. 11-17).

Machado (2009. p. 5) atribuye a los programas de investigación formalizados como los responsables del desarrollo científico de la contabilidad.

Sin embargo, la realidad se ha caracterizado por ser compleja y los instrumentos para percibirla deben estar acordes con esta

situación. Esta afirmación ha sido cuestionada por diversos autores como Mattessich, Ijiri, y García (Machado, 2009. p. 43).

Según Machado (2009), para estos autores, “la contabilidad y sus aplicaciones en la práctica, deben dar paso a modelos alternativos de representación que permitan dar cuenta de la complejidad de las organizaciones, no sólo en su noción instrumental sino también, ante todo, en su noción filosófica, epistemológica, ontológica y fundamental” (p. 43).

Vista esta situación en un sentido posmodernista, (Macintosh, 2004. p. 2), indica que la problemática de la contabilidad está en la representación y, que la contabilidad no debe reflejar la realidad sino construirla.

En este trabajo de investigación se va abordar el papel que juegan los contadores en la preparación de la información contable, vistos desde las perspectivas de Macintosh y Staubus. Para ello se va a realizar un recorrido sobre los escritos de Macintosh y Staubus con el propósito de determinar si estos pensadores dentro de sus teorías coinciden o por el contrario, se definen como opositores. En este sentido, en primero lugar vamos a tratar el tema desde el punto de vista de Norman Macintosh, para luego abordar la misma situación pero desde un análisis de Staubus, para finalmente, presentar las conclusiones del trabajo.

El papel del contador en la preparación de la información contable, desde el punto de vista de Norman Macintosh.

La globalización es una realidad en el mundo actual con ventajas y potencialidades que hay que saber aprovechar, cómo el crecimiento de los flujos de capital a nivel transnacional. En esta era, el cambio será lo único permanente y, la profesión contable tiene un rol muy importante en todas las decisiones

y operaciones de las empresas. Los usuarios de la información requieren que los estados financieros de las empresas, coticen o no en bolsa, sean preparados y auditados de acuerdo a determinados estándares globales.

El contador al jugar un papel fundamental en la preparación de los estados financieros, se ha convertido en el centro de atención de la comunidad investigadora, puesto que, al ser los responsables de su preparación, de sus decisiones depende la buena o mala toma de decisiones de los usuarios de la información contable-financiera.

Uno de los primeros en abordar la problemática es sin duda Briloff, quien en palabras de Jones (1981) manifiesta: "La profesión contable surgió como parte integral de la revolución industrial".

En esa revolución industrial los organismos profesionales, especialmente en países de habla inglesa, colocaron en un plano superior al contador mediante la obtención de estatutos, con el fin de legitimar las evaluaciones de la veracidad e imparcialidad de los resultados, sin embargo, en las últimas décadas la profesión contable ha violado dicho tratado, que se ha podido percibir en casos como:

	S&L
Problemas financieros.	
BUSH	Contabilidad creativa
NABISCO	Problemas en la fusión (goodwill)
FASB-SEC	Problemas en informes contables
AICPA	Se blanquea el comportamiento ético

En la época moderna, los informes contables enfocados en la ganancia actúan como un

importante agente de enlace social entre lo económico y el capitalismo financiero.

Los problemas relacionados con este tema de la manipulación de las ganancias han ido recibiendo la importancia debida y, uno de ellos fue Baruch (2003), quien manifiesta que "las ganancias fraudulentas se pueden conceptualizar e identificar solo con relación a las ganancias reales".

Macintosh & Shearer (2006) señalaron que dada la gran cantidad de cálculos necesarios y juicios requeridos por los CFO para producir informes sobre ganancias, los inversores y los gerentes tienen un número de ganancias imprecisas basadas en múltiples y subjetivas estimaciones que están muy lejos de los hechos (p.31).

Con esta afirmación, este autor nos deja claro que, si en la realidad los informes sobre las ganancias no son reales ni verdaderos, entonces podría la profesión contable en todo el mundo estar en medio de una crisis de legitimidad.

Según Macintosh & Shearer (2006), El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y El Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB) consideran que

la representación fiel de los fenómenos económicos del mundo real es la característica esencial de dicha información y, que tal representación es fiel cuando existe correspondencia entre las medidas contables y descripciones en los informes financieros y los fenómenos económicos que pretenden representar, de una manera verdadera y justa (p.2).

En the Accounting Horizons enfocándose en la calidad de los ingresos, la introducción de los editores declara: "con respecto a la

iniciativa de calidad de ingresos, la American Accounting Associations señala la medida en que la profesión contable se dedica a presentar informes financieros transparentes que reflejan la economía subyacente de actividades comerciales” (Dechow & Largay, 2003).

Diversos autores en este número se refieren a las ganancias desde una posición realista como: el desempeño económico subyacente de la compañía (Nelson, 2003, p.17), citando a (Healy & Wahlen, 1999, p. 368); las ganancias verdaderas (Hodge, 2003, p.41), citando a (Pratt, 2000, p. 750); los ingresos de calidad representan fielmente el ingreso (Schipper y Vincent, 2003, p. 98); y, el ingreso real de la empresa (Arya, 2003, p. 112).

Todos estos estudios en definitiva nos hacen pensar sobre las reformas que cambiarán los incentivos para la manipulación de las ganancias que hará que los informes financieros sean más veraces y reveladores.

Referente al tema, a lo largo de la historia se fueron dando más trabajos como en la década de 1970-1980 en investigaciones como: gestión de las ganancias, incidencia de gestión de las ganancias (Buckmaster, 1992; Buckmaster, 1997; Maijoo & Vanstraelen, 2002; Kallunki & Martikainen, 2003), entre otros.

Para Macintosh & Shearer (2006), “el hecho de que los PCGA promulgados y los conceptos no están constantes sino cambiando, también contienen contradicciones y ambigüedades, no solo ofrecen otro medio importante para las maniobras de la administración de ganancias, sino también los hace necesarios” (p.2).

Frankfurt (2005) señala que este mundo está lleno de cosas imperdonables que pueden

servir entre los más indiscutibles y paradigmas clásicos del concepto como tal.

El piensa que se percibe la necesidad de ajustarse al ideal de sinceridad como una forma para hacer frente a la sospecha promovida por muchos filósofos de la era posmoderna, además de que para Frankfurt “el estado de ánimo del perpetrador es la característica esencial de una mentira y, es imposible que alguien mienta a menos que piense que sabe la verdad”.

Macintosh como estudioso de temas importantes, trató de aplicar a la disciplina contable un estudio realizado por Frankfurt que trató sobre el bullshit, con el fin de aclarar algunos de los problemas más apremiantes y que tiene que ver con la representación contable.

Para ello, este autor propone una tipología en los tipos de contadores que ejercen la profesión, a saber:

- El que está interesado en la verdad.
- El mentiroso
- El embaucador

Según Macintosh, el contador que dice estar interesado en la verdad, se adapta al enfoque del sentido común, perspectiva que se entiende es defendida por los organismos profesionales de contadores y por muchos personajes de la academia. En este grupo según este mismo autor, lo constituyen los profesionales contables que dan lo mejor de sí mismos y, tratan de cumplir a cabalidad los principios de contabilidad generalmente aceptados (p.22).

De acuerdo a Maldonado, Vilorio, Casal & Peña (2009) este tipo de contadores creen que “las declaraciones financieras que producen,

representan una visión verdadera y justa de los asuntos económicos de la firma". Así mismo manifiestan, que "filosóficamente es una visión realista", puesto que sirve de contrapartida a los constructos contables, independientemente como objeto y su verdad puede ser capturada en los informes contables.

Al hablar Macintosh del contador mentiroso este nos indica que es el que se opone a quien dice la verdad, sin embargo, este autor parecería decir que tanto el contador que está interesado en la verdad y, el mentiroso, sienten un respeto por la verdad.

En otras palabras, Macintosh indica que el mentiroso al respetar la verdad trata de evitar que sea conocida, es decir, aleja a los usuarios de la información financiera de la verdad real de la firma sólo en los casos que no le conviene que se conozca.

El mentiroso para conseguir su objetivo, falsifica siempre a su favor los informes económicos financieros, con el fin de engañar a los partícipes del mercado o en su defecto para manipular los precios de las acciones.

El tercer tipo de contador es el conocido como el embaucador y según Macintosh es el más complicado de los tres, puesto que a éste no le importa la verdad sino sólo dependiendo del caso decir cosas que afecten a las personas.

El contador embaucador juega diferentes juegos, contrario al mentiroso que lo hace a sólo un juego. Este profesional es indiferente a la verdad del objeto que intenta manifestar en su discurso. Al hablar de indiferencia, al embaucador no le interesa la verdad, socava la misma, la irrespeta con más profundidad que la del mentiroso.

Macintosh & Shearer (2006) nos dice que el embaucador, registra en los libros contables fielmente bajo los USGAPP los diferentes eventos, interpreta algunos de los principios y reglas e intenta retener en su mente el marco conceptual de la información financiera para dar una narrativa contable acerca de la empresa en cuestión.

A este tipo de contador le es indiferente si los informes financieros construidos dicen o no la verdad, puesto que para estos lo único que les importa es si se elaboró los informes financieros según los principios USGAAP.

En este punto se abierto un gran debate sobre quienes debería estudiar este caso. La verdad como la falsedad de los asuntos son situaciones que deben ser observados y tratados por los filósofos de la contaduría.

Un ejemplo claro que aplicó Macintosh sobre este caso fue en las empresas Enron y WorldCom. Mientras que en Enron el contador no fue mentiroso sino embaucador, en WorldCom este profesional si fue mentiroso. En WorldCom se logró determinar que los profesionales contables premeditadamente violaron los USGAAP al tratar los gastos como gastos de capital, de esa manera alejaban a los usuarios de la información financiera de lo que ellos creyeron que era la verdad.

En otro aspecto importante de este contador embaucador Macintosh indica que la preocupación de ellos es la realidad de la intervención, y más no de la representación, por lo tanto, para ellos, su realidad, es la realidad de las normas.

Macintosh al hablar de representación los visualiza en dos aspectos:

- Un no problemático y es cuando el contador ejerce representar

literalmente las recomendaciones de los organismos reguladores.

- Un problemático y es cuando el contador no interpreta las orientaciones de la misma manera que otro colega.

Este segundo punto es el responsable del fracaso de los organismos creadores de normas y responsable de que todos los esfuerzos de estos organismos resulten infructuosos, lo que ha conllevado a evidenciar según Maldonado, Vilorio, Casal & Peña (2009, p.3) que “el realismo filosófico tomado como bandera por los organismos reguladores sea considerado como ingenuo”.

Así como Macintosh habló del bullshit (embaucador), también introdujo otro término denominado el humbug (palabrería). Según este autor en el libro de Black (1985) este nuevo término se refiere a:

A presuntuosas malas representaciones lingüísticas que, sin embargo, tienen la propiedad particular de “quedarse cortas en la mentira” [they “are short of lying”]. Es decir, el discurso es una mentira, pero una tan corta que no llega a mentira. Su discurso no llega a los terrenos de la mentira. No quiere ocultar, ni quiere no decir la verdad. Lo que quiere, quien intenta ejercer el humbug, es mostrar una actitud. No intenta representar, ni decir verdades o falsedades. Además, es una representación que es muy distinta de la que tiene quien ejerce el humbug, es decir, del humbugger (Maldonado, Vilorio, Casal & Peña, 2009. p. 4).

Macintosh continúa con el análisis manifestando que la sociedad está saturada de embaucadores, justificando tal afirmación en que los individuos de la actualidad se ven forzados a tener opiniones responsables y a querer siempre opinar, sobre todo.

Con todo este recorrido del pensamiento de Macintosh, entendemos que él está preocupado por los entes de la realidad y su representación fidedigna y en este campo, lo que se busca es la legitimación y no la verdad.

Para Maldonado, Vilorio, Casal & Peña (2009), “lo que el contador embaucador quiere en realidad es expresar el sentimiento de sinceridad de la narración, en lugar de preocuparse por alguna verdad económica subyacente de las declaraciones financieras que prepara”.

En otras palabras, se entendería que estos autores piensan que “lo que el bullshit quiere es legitimidad, reconocimiento, no por representar adecuadamente, sino por salir ileso del océano de las regulaciones y del mundo nada fácil de la intervención”.

Así mismo estos autores señalan que el objetivo de ese tipo de contador es “salir ileso, no el de producir verdades”. Por lo tanto, el criterio que él busca para ser evaluado, o la autoevaluación que él ejerce consciente o inconscientemente, deviene éxito o fiasco si él cumplió o no el objetivo de satisfacer las regulaciones, de permanecer en su profesión, de construir reputación, de reafirmar su legitimidad para producir información (Maldonado, Vilorio, Casal & Peña, 2009. p. 5).

Finalmente, Macintosh sostuvo que

no es justo que a este tipo de contador se le acuse por no haber cumplido el objetivo de haber producido representación fidedigna. El problema con esa acusación es que pierde de vista que ese no fue el objetivo. Por el contrario, a ese contador hay que juzgarlo por el objetivo que él se prefijó a sí mismo, no por el que el filósofo le quiera atribuir. Si su objetivo fue el de cumplir con las regulaciones, entonces, su éxito o fracaso debe

ser medido según ese objetivo. No debe ser medido porque no cumplió con otro objetivo al que él no le preocupó en lo absoluto (p.5).

Tanto el IASB como el FASB han defendido una posición filosófica realista sobre este tema. Ellos explícitamente afirman que, para ser útil a los responsables de la toma de decisiones, la información contable verdadera y justa debe representar elementos económicos reales y eventos en el mundo real.

También otorgan una prima a la fidelidad de la representación, verificabilidad y neutralidad afirmando que tales representaciones deben corresponder a la sustancia (no a la forma) de las cosas, eventos y actividades económicas. Esto supone que el lenguaje de la contabilidad, los conceptos y los estándares son científicos, herramientas neutrales que son útiles para descubrir las propiedades verdaderas subyacentes de la realidad económica de la empresa. En este punto Macintosh asume que “esta verdad existe ex ante antes de su representación ex post en un informe contable”.

Ontológicamente supone que las ganancias de la empresa existen como un objeto económico de la realidad con una naturaleza intrínseca propia que se puede expresar en la contabilidad. Epistemológicamente adopta el positivismo y asume que los conceptos contables y los PCGA constituyen una forma objetiva de capturar esa esencia.

Entonces, es la forma en que la empresa en realidad decide si una declaración sobre sus ganancias es verdadera o no. Esta posición puede apoyarse en la postura filosófica realista de Searle (1995, 1998, 2005) que afirma: “hay una manera, solo una forma, de que el mundo y las cosas que hay en él lo sean”.

Esta posición realista disimula que las verdades son hechos, mismos que son desafiados por los

filósofos posestructuralistas. Estos filósofos son muy escépticos de cualquier verdad objetiva extralingüística. Sin embargo, no quieren ir tan lejos como para reclamar que no hay verdad, ya que esto les abriría a cargos de inconsistencia autorreferencial.

En otras palabras, este grupo de filósofos quieren dejar de lado la cuestión de la verdad ya que no puede ser demostrado objetivamente que una cosa inexistente no existe.

En definitiva y para concluir con el mensaje que trató de dejar Macintosh fue que, el problema no está en la administración de las ganancias sino en el asunto que tanto las ganancias como el capital en los informes financieros elaborados por las empresas son realizados por contadores embaucadores y que, sobre los mismos se toman decisiones vitales.

El papel del contador en la preparación de la información contable, desde el punto de vista de George Staubus

Allá por los años de 1929-1930 un investigador de la talla de Canning indicó a los profesionales del área contable, acerca de proveer información para todos los usuarios a través de sus estados financieros, señalando:

Los contadores al igual que otras personas que trabajan con estadísticas, deben hacer una elección: definir o limitar los objetivos de sus estados financieros y dejar que asuman las consecuencias quienes lo utilicen más allá de tales límites y definiciones o, intentar hacer que, tanto como sea posible, esos estados contables sean a prueba de error (1929. p.88).

En este sentido, George Staubus asumió como uno de los primeros teóricos el planteamiento del asunto en cuestión. Este autor sostuvo “los deseos del hombre son ilimitados, pero

el medio para lograr sus fines es limitado. Por lo tanto, cualquier cuerpo de conocimiento que pueda aumentar su generosidad es útil. La teoría de la contabilidad es ese cuerpo de conocimiento” (Staubus, 1961. p.1).

Así mismo manifiesta “el potencial de la contabilidad como un servicio de información no es tan genial. Pero la evidencia indica que la contabilidad nunca estuvo conscientemente dirigida hacia el servicio de los inversores” (Staubus, 1961. p.3).

La contabilidad como tal debería concebirse como un servicio de información dirigido hacia los inversores que hacen uso de dicha información. La profesión contable representada por la Asociación Americana de Contabilidad según él, juega un papel fundamental puesto que “quizás en alguna fecha futura, el comité de la Asociación Americana de Contabilidad dará el siguiente paso: investigar la naturaleza de la información que necesitan los inversores para resolver sus problemas” (Staubus, 1961. p.8).

Así mismo este exponente indica:

La información que los inversores utilizan para tomar sus decisiones es inadecuada. Además, la profesión contable ha demostrado poco interés en relacionar los principios contables con las necesidades de los inversores. Estas son las debilidades en la teoría y práctica contable actual. Pero antes de que podamos hacer un análisis exitoso del correcto papel de la contabilidad en el suministro de información para su uso en la toma de decisiones de inversión, debemos tener una visión clara de la naturaleza de la contabilidad y una cierta comprensión del proceso de toma de decisiones, que se lleva a cabo por los inversores (Staubus, 1961. p.8).

Por otro lado, Staubus agregó que los diferentes usuarios requieren la misma

información contable dado que sus procesos para la toma de decisiones pueden ser diferentes.

Por la década de los sesenta así mismo, el American Accounting Association publicó A Statement of Basic Accounting Theory, en la misma que se adoptó el enfoque de la utilidad para la toma de decisiones y se propuso cuatro criterios para que dicha información sirviera para la formulación de objetivos, toma de decisiones, dirección y control de recursos:

- Pertinente
- Verificable
- Estar libre de distorsión
- Cuantificable

Según el American Accounting Association (1969), uno de sus comités llevó adelante un estudio sobre este enfoque, utilizando un modelo para la toma de decisiones por inversores, concluyendo que “probablemente sorprendió a la mayoría de los lectores, de que los estados financieros resultantes de su análisis no incluirían balance general ni estado de resultados”.

En 1973 la comisión Trueblood adoptó este enfoque de la utilidad para la toma de decisiones, que se considera como la base para la constitución del nuevo Financial Accounting Standards Board (FASB).

La influencia del concepto de utilidad para la toma de decisiones se puede ver en algunos tratados contables de gran envergadura como los de Chambers (1966), Sterling (1970). En 1977 Staubus pudo afirmar que “ahora el concepto de utilidad para la toma de decisiones es aceptado ampliamente como el objetivo apropiado de la contabilidad” (Staubus, 1977. p. 32).

En toda empresa pueden existir diversidad de sistemas de información para propósitos diferentes. Uno de ellos es la contabilidad que provee datos económicos de todo el proceso que se da en la empresa.

Como es sabido, el propósito de la contabilidad es proporcionar información útil para la toma de decisiones del usuario, sin embargo, la misma no ha podido satisfacer las necesidades de todos los usuarios de esa información. Staubus (1961) respecto de esta situación manifiesta, "la teoría de la contabilidad y las inversiones sugieren que puede haber espacio para que la contabilidad mejore su servicio a los inversionistas" (p. 2).

Si bien los resultados obtenidos por los inversionistas han mejorado, todavía hay mucho margen por mejorar, esto en palabras de Staubus (1961) significa que "no todas las pérdidas de unos inversionistas están relacionadas con las ganancias de otros inversionistas, puesto que algunas de esas pérdidas representan la mala aplicación de los recursos reales" (p. 3).

Así mismo este autor concluye diciendo:

Mientras estas pérdidas ocurran a individuos y sociedades, debemos concluir que la información sobre la cual los inversores toman sus decisiones no es la ideal. Esta conclusión no significa que toda la culpa debe ser puesta a la puerta de la profesión contable; el potencial de la contabilidad como un servicio de información no es tan genial. Pero la evidencia indica que la contabilidad nunca estuvo conscientemente dirigida hacia el servicio de los inversores (Staubus, 1961. p. 3).

La profesión contable frecuentemente menciona a los propietarios, accionistas, acreedores, etc., como usuarios de la información financiera, sin mostrar la

relación que hay entre la contabilidad y el problema que enfrentan los inversionistas, en vista de que no han analizado el problema de los inversores con el fin de especificar qué información puede ser proporcionada por los contadores y que sean útiles para la toma de decisiones de los inversionistas.

Paton en su camino hacia la teoría contable enfatizó que "la preparación de los estados financieros es importante para uso de los gerentes e inversores" reconociendo claramente que "es la función de la contabilidad registrar valores, clasificarlos, organizarlos y presentarlos, de tal manera que los propietarios y sus representantes puedan utilizar sabiamente el capital a su disposición", sin embargo, no continuó con el siguiente paso "determinar qué datos de valor sería útil a aquellos usuarios" (Tomado de Staubus, 1961. p. 5).

Staubus (1961) concluye indicando:

Un número de estudios básicos de teoría contable identifica a los inversores como usuarios de informes contables, un número menor de esos estudios dan atención específica a los problemas de los inversores, y ninguna de las contribuciones de la literatura contable comienza por identificar los inversores como principales usuarios de la información y procede con una cadena ininterrumpida de razonamiento a través de los problemas que enfrentan los inversores y los tipos de información necesarios para resolver esos problemas, a los formularios de informes que pueden comunicar esa información a los usuarios (p. 9).

Otra de las cuestiones abordadas por Staubus tiene que ver con la información que los inversionistas utilizan para tomar sus decisiones, a la cual la califica de inadecuada, haciendo hincapié a la profesión contable por su poco interés en relacionar los

principios contables con las necesidades del inversionista. La contabilidad tiene como característica fundamental el tratar asuntos económicos, sin embargo, su profundización está anclada a tener una visión clara de su naturaleza y la comprensión del proceso de toma de decisiones que llevan a cabo los inversores.

El tipo de decisión económica que toman los inversionistas determinará la utilidad de los diversos elementos de información; por tal razón, el profesional contable juega un papel fundamental, puesto que es quien mide e informa sobre los acontecimientos económicos que reporta la empresa.

Staubus (1961) respecto del tema manifiesta:

Una clase general de decisiones está relacionada para otorgar crédito o invertir en la unidad económica. Las personas que toman tales decisiones pueden llamarse "inversores". Otro grupo de decisiones se refieren a la administración de los asuntos de la unidad. Estas decisiones las toman los gerentes. Otras partes involucradas en tipos de relación con una unidad económica incluyen empleados, proveedores, clientes, y agencias gubernamentales, impositivas y regulatorias; aquellos que no están interesados de ninguna manera especial pueden ser considerados el "público en general" (p.11).

Todas estas personas están inmersas en la toma de decisiones y por lo tanto son beneficiarios del trabajo de la clase contable. Es por esta razón que el contador para satisfacer las necesidades de todos y cada uno de ellos, debe considerar sus necesidades y deseos de información.

Pero aquí surgen varias interrogantes, desde conocer que es un evento económico, hasta determinar que informes son útiles, con qué

frecuencia deberían ser presentados y, para que propósitos se deben presentar.

Hablar de eventos económicos es referirse a determinados conceptos y criterios que tienen impacto sobre las representaciones que se realizan sobre ella (Aglietta, 2009), afectando la información contable y las alternativas de decisión para los actores económicos y sociales, despertando por ello interés por parte de los agentes (Sunder, 2005).

Estas representaciones se modifican cuando hay presencia o ausencia de eventos económicos y, debido a ese impacto, es menester tomarlos atención, ya que su elección implicaría afectación a los intereses de los diferentes grupos.

Las decisiones de inversión involucran grandes decisiones financieras que van desde el análisis de las inversiones en capital de trabajo, hasta inversiones de capital representado en activos fijos como edificios, terrenos, etc.

El usuario para tomar decisiones correctas debe tener en cuenta elementos de evaluación y análisis, en vista de que, al asignar activos a la empresa es con la expectativa de que se le pague una mayor cantidad de activos en el futuro.

Las decisiones económicas que deben realizar los inversionistas actuales o potenciales giran en torno a la única alternativa: mantener la relación o terminarla. Este problema, sin embargo, no agrega nada a la necesidad de información de los inversores, porque "las informaciones necesarias para tomar este tipo de decisiones ya necesitaban los acreedores y los propietarios para decidir si deben mantener o vender" (Staubus, 1961).

Aquí nace una pregunta importante: ¿Qué información necesita el inversionista para resolver estos problemas?

Y antes de argumentar esta parte, es importante tener claro que cualquier tipo de decisión en su situación básica, necesita elegir entre tal o cual inversión. Para ello, el tomador de decisiones debe conocer las ventajas y desventajas de todas esas posibilidades.

Según Staubus (1961), “aunque no se puede argumentar que las decisiones de inversión son siempre basadas en consideraciones económicas, es apropiado que se limite la discusión a las ventajas y desventajas de las alternativas que enfrenta el inversionista”.

Un aspecto relevante en todo proceso de planeación en el contexto de las organizaciones es el de la toma de decisiones.

No se puede esperar que los contadores de la empresa en cuestión brinden información sobre las ventajas de los usos alternativos del dinero del inversionista, o sobre la cantidad de dinero que sería sacrificado si invirtió o, sería recibido si terminara la relación de inversión. En este punto Staubus (1961) señala:

Si la empresa puede proporcionar cualquier información contable que sea de ayuda en la toma de decisiones de inversión, debe ser información relacionada con los tiempos y cantidades de los ingresos futuros en efectivo de los inversores como resultado de la relación de inversión (p.15).

¿Puede entonces la contabilidad proveer este tipo de información? George Staubus al respecto señala que se tiene que considerar ciertos factores sobre los que dependen los futuros ingresos de efectivo del inversionista, siendo los mismos:

- La capacidad monetaria de la empresa para desembolsar efectivo

- La voluntad de la administración de pagar al inversionista

- La prioridad legal de reclamo del inversionista

Aquí juega un papel fundamental el patrimonio residual, el mismo que según Staubus es “un derecho de recibir cualquier servicio que la entidad es capaz de proporcionar por encima de los requeridos para satisfacer los derechos exigibles de las partes relacionadas” (1961, p.4).

“La información ideal para que los inversores tengan un interés equitativo en una firma a la hora de decidir adquirir o mantener, es un programa de transferencias futuras de efectivo de la empresa al titular de las acciones en cuestión” (Staubus, 1961, p.4).

Así mismo se manifiesta que a más del programa de transferencias, valdría un calendario que muestre el saldo de caja de la empresa durante el período de la relación de inversión.

Estos dos instrumentos revelarían:

- la capacidad de pago de la firma y,
- tener un juicio de buena voluntad sobre la probable gestión de pago.

Según Staubus, estos instrumentos podrían ser expresados en forma de ecuación:

Balance actual de efectivo + cobros futuros = desembolsos futuros de efectivo.

Así mismo, de acuerdo a Staubus,

El concepto de patrimonio residual es similar al concepto de propiedad tradicional y, que los titulares de capital residual a menudo son las mismas personas. Sin embargo, se pueden observar varias diferencias entre los

dos conceptos. Uno es que los acreedores se convierten en accionistas residuales cuando el grupo tradicional del patrimonio residual es eliminado. Otra es que cada entidad contable tiene un patrimonio residual (1961.p. 20).

Al mirar un balance, el inversor puede buscar acciones que se encuentren por encima de sus reclamaciones previas y, acciones que estén por debajo de su margen de seguridad. “En un mundo de certeza, no sería deseado un margen de seguridad” (Staubus, 1961).

Para cualquier inversionista tanto las reclamaciones superiores e inferiores a las suyas son importantes.

Desde el punto de vista de cualquier titular de capital, un aumento o una disminución en una reclamación de mayor rango también aumenta o disminuye los recursos de la empresa disponibles para el pago de la reclamación, con la posible excepción de ciertos pasivos tributarios. En una reclamación de mayor rango es indeseable, pero el aumento que acompaña a los activos es un cambio compensatorio y deseable, porque es probable que esos activos aumenten tanto el poder de ganancia bruta como el valor bruto de liquidación del negocio. El efecto neto de un cambio en una reclamación de alto nivel no es muy grande, en la mayoría de los casos (Staubus, 1961. p. 22).

Según el mismo autor, el patrimonio residual es el único elemento de un balance en el que todos los inversionistas tienen un gran interés y, esto, debido a que los inversionistas están interesados en el cambio del patrimonio residual resultante de las operaciones realizadas durante el período.

El interés que los inversores tienen en la cantidad y en los cambios en el capital residual es suficiente para convertirlo en un elemento de interés para los contadores. Sin embargo,

otra característica que los contadores no pueden ignorar es que casi todos los cambios en este capital no tienen naturaleza contractual. Los aumentos y disminuciones en las acciones de los tenedores de bonos, acciones de los empleados, acciones de los bancos y la mayoría de las demás acciones se determinan en tiempo y en gran parte por acuerdo entre la administración de la empresa y el tenedor del capital. El titular del capital residual puede aportar activos a la empresa de acuerdo con un contrato, pero la mayoría de los otros cambios en el capital residual ocurren sin el consentimiento específico del titular (Staubus, 1961. p. 23).

La mayoría de las dificultades que tiene la contabilidad financiera involucran al capital residual, en vista de que, un error cuantitativo en el balance por falta de conocimiento del contador, afecta directamente a este elemento. Es por esta razón que Staubus indicó “la naturaleza no contractual de los cambios en el patrimonio residual, y las dificultades asociadas a su contabilización, están relacionados con su naturaleza básica como el miembro de la ecuación contable que depende de todos los demás miembros” (1961. p. 23).

De todos los elementos del estado de situación financiera, el capital residual tiene preferencia por los contadores; pero esto no quiere decir, que el contable menosprecie los otros elementos en el momento de medirlos y valorarlos. Sin embargo, la misma necesidad de medir adecuadamente los activos y pasivos para determinar el capital, da como resultado una tendencia del contador a centrar su atención en el capital residual.

A pesar de este énfasis, los escritores sobre la teoría de la contabilidad no han podido acordar un punto concéntrico para la contabilidad financiera; es decir, según

Staubus (1961) “Cuando el propietario único y la sociedad eran las formas legales dominantes de la organización empresarial, se reconoció que el punto de vista de los propietarios era el punto de vista más útil que un contador podía tomar” (p. 24).

El resultado final de todo esto, es que todos los inversores constituyen un grupo homogéneo y que el punto de vista de un inversor consolidado debería ser útil para la contabilidad. En este punto Staubus (1961. p. 24) manifiesta “reconocer que la contabilidad para los inversores es el principal objetivo de la contabilidad financiera y, sugerir que los contadores deben centrar su atención en el total de las acciones de los inversores y los cambios en ese total, no son tan consistentes como parece ser”.

Como conclusión, con el reconocimiento de la importancia del capital residual, la categoría de responsabilidad tradicional, como la distinción entre acreedores y propietarios, pierde su importancia; en dónde, los activos menos los pasivos pueden acortarse a activos netos, y éstos a su vez equivalen al capital residual.

La forma más adecuada de expresar cualquier ecuación depende del propósito de su uso. La distancia recorrida es igual al producto de la velocidad y el tiempo, pero para el viajero que no tiene velocímetro, la velocidad es igual a la distancia recorrida dividida por el tiempo. Para el contador que no tiene un indicador de patrimonio residual, el capital residual equivale a los activos menos los pasivos (Staubus, 1961. p.26).

## CONCLUSIONES

Como conclusión final del trabajo se puede mencionar que los planteamientos realizados por Norman Macintosh no guardan el mismo discurso que plantea George Staubus,

en vista de que, mientras el primer autor crítica la realidad de los informes contables como tal, en vista de la manipulación que se dan sobre los mismos, atribuyendo este problema al tipo de contador, Staubus un investigador positivista manifiesta que la realidad de los hechos está en los documentos y, a través de aquellos se puede generar mucho más conocimiento. En otras palabras, para George Staubus la manipulación de la información contable financiera no depende sólo del contador, sino de todo un entorno como tal.

## REFERENCIAS

### BIBLIOGRÁFICAS

- Aglietta, M. (2009). El capitalismo financiero a la deriva: El debate sobre el gobierno de empresa. Universidad Externado de Colombia, 151-182.
- American Accounting Association. (1969). Committee on external reporting. An evaluation of external reporting practice: a report of the 1966-1968. 78-123.
- Beneish, M.D. (2001). Earnings management: A perspective, *Managerial Finance*, vol. 27, no- 12: 3-17.
- Black, M. 1985. *The Prevalance of Humburg*. Ithaca, NY: Cornell University Press.
- Canning, J. (1929). *The Economics of Accountancy*. Nueva York: The Ronald Press Company
- Casal, Rosa Aura, Aura Elena Peña, Fabio Maldonado-Veloza y Norka Viloría [2007a]. “La realidad del realismo ingenuo” pp. 68-70, en Rugieri y Miroli (compiladores) (2007). En: Rugieri, César Hernán y Alejandro G. Miroli (compiladores) [2007]. *Selección de Trabajos de las XII Jornadas de Epistemología de las Ciencias Económicas* (2006). Buenos Aires: Centro de Investigación en Epistemología de las Ciencias Económicas (CIECE), Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, 2007, 281 pp. [ISBN 978-950-29-1019-2].
- Chambers, R. (1966). *Accounting, evaluation and economic behavior*. New York: Prentice Hall Inc.

- Dechow & Skinner (2000). Earnings management: Reconciling the views of accounting, academic practitioners, and regulators. *Accounting Horizons*, junio. 235-250.
- Frankfurt, Harry G. [2006]. La importancia de lo que nos preocupa: Ensayos filosóficos. Traducido por Verónica Inés Weinstabl y Servanda María de Hagen. Buenos Aires: Katz Editores, 2006, 270 pp. [Edición original 1988].
- Healy & Whalen (1999). A review of the earnings management literatura and its implications for standard setting, *Accounting Horizons*, diciembre 365-38
- Jones; J.J. (1991). Earnings management during import relief investigations. *Journal of Accounting Research*, otoño: 193-228
- Macintosh, Norman B. [2006]. "Commentary: The FASB and accounting for economic reality: Accounting truth, lies, or 'Bullshit'? A philosophical investigation." *Accounting and the Public Interest*, 6, (2006), pp, 22- 36.
- Maldonado-Veloza, Fabio, Norka Viloría, Rosa Aura Casal y Aura Elena Peña [2008]. "La realidad del realismo ingenuo en contabilidad." IV Simposio Bianual de la Sociedad Iberoamericana de Metodología Económica (SIAME), Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Autónoma de Madrid, 10-11 Septiembre, 2008, Madrid.
- Maldonado-Veloza, Fabio, Rosa Aura Casal, Norka Viloría, Aura Elena Peña [2008]. "Los argumentos de Macintosh: ¿Crisis o madurez en contabilidad?" XIV Jornadas de Epistemología de las Ciencias Económicas. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, 2-3 octubre de 2008, Buenos Aires.
- Moonitz, M. (1961). The basic postulates of accounting . Ney York: American Institute of Certified Public Accountants
- Paton, W. (1922). Accounting theory with special reference to the corporate enterprises. Nueva York: The Ronald Press Company.
- Sidney, A. (1950). Income measurement in a dynamic economy, in five monographs on bussines income. New York: American Institute of Accountants.
- Sprouse, R., & Moonitz, M. (1962). A tentative set of broad accounting principles for bussines enterprise. New York: American Institute of Certified Public Accountants.
- Sterling, R. (1970). Theory of the measurement of enterprise income . Lawrence Kansas: University Press of Kansas.
- Sunder, S. (2005). Teoría de la Contabilidad y el Control. Universidad Nacional de Colombia.
- Sweeney, H. (1936). Stabilized Accounting . New York: Harper&Brothers Publishers
- Watts & Zimmerman (1986). Positive Accounting Theory, Prencice-Hall, New Jersey.
- Zeff, S. (1985). Evolución de la teoría contable. La investigación empírica. *Contaduría*, 25-53.