

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

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

Director del Proyecto:

Doctor en Ciencias Económicas y Contador Público
CARLOS LUIS GARCÍA CASELLA

Título del Proyecto:

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

31 DE MARZO DE 1997

Nómina de Investigadores Intervinientes en el Proyecto:

CARLOS LUIS GARCÍA CASELLA

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

LUISA FRONTI DE GARCÍA

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

MARÍA DEL CARMEN RODRIGUEZ DE RAMIREZ

Contadora Pública, Profesora Adjunta (1992/96).

Personal de Apoyo

ANDRÉS SHOCRON

Contador Público (1992)

PATRICIA MIRIAM KWASNYCIA

Contadora Pública (1992/96)

MARÍA ROSA FELELLA

Contadora Pública (1992/94)

GUSTAVO GNUS

Contador Público (1994)

MIGUEL MARCELO CANETTI

Contador Público (1994/96)

NILDA HEBE FURMAN

Contadora Pública (1996)

SERAFINA FARINOLA

Contadora Pública (1996)

Becarios

MARIO RAÚL PIÑA

Contador Público (1992/95)

JUAN MARTÍN CARRATALÁ

Contador Público (1992/93)

INÉS MERCEDES GARCÍA FRONTI

Contadora Pública y Licenciada en Administración (1994/96)

NÉSTOR PABLO LAVERGNE

Licenciado en Economía (1996)

ÍNDICE GENERAL DE LA OBRA

INDICE

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

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

CAPÍTULO Nº 13:**APROXIMACIONES A LOS MODELOS
CONTABLES GERENCIALES**

13.- Aproximaciones a los Modelos Contables Gerenciales

1.- Necesidad de los Modelos Contables: su utilización

Creemos que los Modelos Contables sirven de nexo entre la Teoría Contable y la Práctica Contable. A través de ellos se procura orientar los procedimientos, criterios, normas y demás componentes de la actividad contable.

Tenemos autores que asimilan los estados contables a los modelos contables¹ al decir:

"Los estados contables son modelos contables, pues pretenden representar el comportamiento de ciertas variables de la realidad."

Nosotros pensamos que no es así, que los modelos contables son algo más amplio que los diversos informes o estados contables que pueda emitir un sistema contable. Tal vez la opinión citada de Fowler Newton se deba a su intento de reducir la Contabilidad a Contabilidad Patrimonial y a pensar en función de Auditor Externo cuáles serían los sensores referenciales que puede obtener para los informes contables a terceros que él denomina Estados Contables.

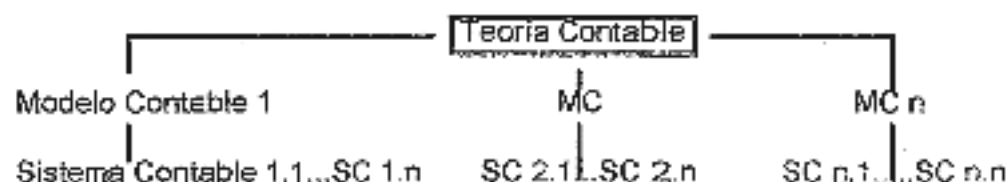
Pero si partimos de un concepto amplio de Contabilidad que abarque los siguientes segmentos:

- 1) Patrimonial o Financiero
- 2) Gerencial o Administrativo
- 3) Gubernamental o Público
- 4) Económico o Nacional
- 5) Social;

y otros que puedan aparecer en investigaciones posteriores, nos encontraremos con que esta disciplina necesita de una teoría general que sea capaz de ofrecer diversos modelos alternativos para establecer los distintos sistemas contables variables según los objetivos de los usuarios de sus servicios.

¹ FOWLER NEWTON, Enrique, **Cuestiones Contables Fundamentales**, Ediciones Macciù, Buenos Aires, 1991, pág. 308.

Nuestro esquema sería:



donde los informes contables serían el producto de un sistema contable determinado y llevarían implícito un modelo contable aunque no fueran la única expresión de sus mediciones en un momento dado.

Si aceptamos este papel de intermediación de los modelos contables podemos avanzar clasificándolos según el segmento contable al que pertenezcan:

- 1) Modelos Contables Patrimoniales
- 2) Modelos Contables Gerenciales
- 3) Modelos Contables Gubernamentales
- 4) Modelos Contables Económicos
- 5) Modelos Contables Sociales.

En este momento, los Modelos Contables Patrimoniales o Financieros se ocuparían principalmente de la definición de:

- a) Capital a mantener;
- b) Criterios de medición y valuación; y
- c) Unidad de medida a emplear.

Con ellos y utilizando la igualdad²:

"ACTIVOS + GASTOS + PÉRDIDAS = PASIVO + PARTICIPACIÓN MINORITARIA + CAPITAL + RESULTADOS ACUMULADOS + INGRESOS + GANANCIAS"

se obtiene los tradicionales informes contables para terceros, de uso externo o estados contables.

² FOWLER NEWTON, Enrique, *Contabilidad Básica*, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1982, pág. 141.

Vemos, pues que resolviendo las cuestiones básicas de este tipo de modelo contable y adoptando el método de registro de partida doble implícito en la igualdad citada, se logran registros contables adecuados para la elaboración de diversos informes contables que aunque no son en sí modelos contables, responden a un modelo determinado.

A nivel internacional, consideramos que el "Marco Conceptual para la elaboración y presentación de estados financieros", aprobado por la IASC en abril de 1989, representa un esfuerzo en ese sentido pues menciona³:

- a) Concepto de capital y mantenimiento de capital;
- b) Hipótesis del devengo;
- c) Hipótesis de la gestión continuada;
- d) Características cualitativas de los estados financieros.

En la Argentina, la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas creyó oportuno incluir en su reciente (12/05/1992) Resolución Técnica Nº 10 un punto relativo a Modelo Contable que pretende expresar lo que cree importante en materia de Estados Contables de uso público (confirma punto 2.1.) y así dice⁴:

"Modelo contable:

El modelo contable es una estructura básica que concentra, conceptualmente, los alcances generales de los criterios y normas de valuación y medición del patrimonio y resultado. Un modelo contable, consta de tres definiciones básicas:

- a) el concepto de capital a obtener;
- b) la unidad de medida a emplear; y
- c) los criterios de valuación a aplicar.

³ COMISIÓN DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (IASC), Normas Internacionales de Contabilidad, Edición del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, 1990.

⁴ FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS, Resolución Técnica Nº 10, Normas Contables Profesionales, Ediciones Nueva Técnica, Buenos Aires, 1992, pág. 6.

Para la formulación de este cuerpo de normas, el modelo adoptado queda encarado de la siguiente manera:

a) Capital a mantener: el financiero, vale decir, aquel representado por el total de los pesos invertidos por los socios, dueños o accionistas, según el tipo de ente.

b) Unidad de medida: se ha optado por la monetaria y en ella el concepto de moneda homogénea o moneda constante (expresión esta última proveniente de su enunciación legal).

c) Criterios de valuación: valores corrientes del momento a que se refiere cada medición. Este concepto se aplica tanto para los activos y pasivos como para los ingresos y los costos."

Independientemente de la crítica a la inclusión del tema en una Norma Profesional Contable, se vislumbra la relación entre este marco conceptual y los informes contables que se emitan según su directiva.

2.- Los Modelos Contables Gerenciales en su relación con la Administración: objetivos organizacionales

Reiteramos que⁵ "si los Modelos Contables Patrimoniales se ocupan de las variaciones del patrimonio y descartan aquellas operaciones de los entes que no tienen efecto patrimonial, los que denominamos Modelos Contables Gerenciales se ocuparán de las operaciones del ente sin descartar las que no tienen repercusión patrimonial y se guiarán por el cumplimiento de los objetivos del ente."

En materia de objetivos de las organizaciones parece prudente escuchar a los autores clásicos de la Administración. Seleccionando algunos, encontramos que en la clásica obra "Teoría de la Organización" (Organizations) de March y Simon se encuentra el tema planteado esquemáticamente así⁶:

⁵ GARCÍA CASELLA, Carlos Luis, *Los Modelos Contables Patrimoniales y los Modelos Contables Gerenciales*, Ediciones Nueva Técnica, Buenos Aires, 1992, pág. 23.

⁶ MARCH, James G. & SIMON, Herbert A., con la colaboración de GUETZKOW, Harold, *Teoría de la organización*, traducción de Juan Maluquer Wahl, Ediciones Ariel, Barcelona, 1981, pág. 205.

"1.- Cuanto mayor es la claridad de los objetivos (subrayado nuestro) asociados a una actividad, mayor será la propensión a dedicarse a ella."

"2.- La internalización de los objetivos parciales es reforzada por un retorno de las decisiones diarias sobre las que ejerce influencia. La necesidad de tomar decisiones diarias crea un sistema de precedentes. Las decisiones dependen primeramente de los criterios operativos dados por la organización, y entre estos criterios, los objetivos de subgrupo son de gran importancia. Los precedentes tienden a convertirse en réplicas habituales a las situaciones para las cuales están definidos como relevantes y así a reforzar la internalización de los objetivos de los subgrupos. Obviamente la internalización de los subobjetivos depende en parte de la capacidad operativa de los objetivos de la organización (subrayado nuestro). Por capacidad operativa de los objetivos queremos decir hasta dónde es posible observar y comprobar cómo se alcanzan los objetivos⁷.

Ante esta complejidad en materia de objetivos sería demasiado esquemático y criticable como la igualdad contable patrimonial básica citada si solamente decimos⁸:

"Resultados = función de (recursos, posibilidades del contexto y propia)"

donde Resultados no quiere decir incremento o disminución del Patrimonio Neto sino grado de cumplimiento de objetivos: o bien

"Metas = función de (políticas y objetivos de los participantes de la organización)"

o "Desvios = Metas - Resultados"

o "Resultados = función (recursos, obligaciones y expectativas)"

Pero, igualmente creemos que es un comienzo para nuestra búsqueda de elementos componentes de los Modelos Contables Gerenciales.

Otro texto tradicional⁹ esquematiza en materia de objetivos así:

⁷ Idem (6) págs. 45 y 46.

⁸ GARCÍA (CASELLA), Carlos Luis, *La función del Contador Público*. Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1984, pág. 14.

⁹ CYERT, Richard & MARCH, James, *Teoría de las decisiones económicas de la empresa* (A behavioral theory of the firm), traducción de José Luis Barinaga, Hemero Hermanos, México, 1985, pág. 52.

"Con respecto a la empresa contemporánea y a las decisiones sobre el precio, la cantidad y la estrategia de ventas, hemos sostenido que cabe identificar cinco fines principales, relativos a la cantidad producida, las existencias, las ventas, la proporción del mercado y el beneficio".

Luego le dedica mucho espacio a los modelos administrativos pero encontramos que los Modelos Contables Gerenciales pueden encontrar aportes en dos temas:

- a) Registros e informes continuos.
- b) Reglas sobre el manejo de la información.

En estos dos casos lo dicho por estos administradores se aplica a la Contabilidad Gerencial y sus modelos.

Cyert y March visualizan a la empresa u organización a través de los registros e informes que redactan a través del tiempo (pág. 126) y de ese modo reconocen el lugar preponderante del sistema de información contable en la gestión administrativa. De aquí que nuestra búsqueda de una determinación clara de objetivos y su medición sean componentes esenciales de los modelos Contables Gerenciales.

3.- La posición de Mintzberg y su influencia en los Modelos Contables Gerenciales

Participamos de la idea de Spicer¹⁰:

"In recent years there has been a remarkable resurgence in the practice and theory of cost and management accounting. Changes in competition and technology, and the economic deregulation of industry in many countries, has placed significant strains on organizations and their cost and management accounting systems."

Sería difícil poder abarcar toda la actual doctrina administrativa para poder orientar nuestro trabajo en procura de aproximaciones a los Modelos Contables Gerenciales, pero podemos seleccionar algún autor importante y trabajar sobre sus propuestas.

¹⁰ SPICER, Barry H., "The resurgence of cost and management accounting: a review of some recent developments in practice, theories and case research methods", en revista Management Accounting Research, Vol 3, N° 1, March 1992, London, England, pág. 1.

Elegimos a Henry Mintzberg y su clásico (aunque reciente) texto sobre "La estructura de las organizaciones"¹¹. Para dicho autor, en cada organización hay cinco partes fundamentales:

- a) Ápice estratégico.
- b) Tecnoestructura.
- c) Línea Media.
- d) Staffs de apoyo.
- y e) Núcleo de operaciones.

Estas partes estarían vinculadas por distintos flujos, que serían cinco sobreimpresiones al estilo de Pflifer y Sherwood (1960):

- I.- Flujo de autoridad formal.
- II.- Flujo de actividades reguladas.
- III.- Flujo de comunicación informal.
- IV.- Flujo de constelaciones de trabajo.
- V.- Flujo de procesos de decisión ad-hoc.

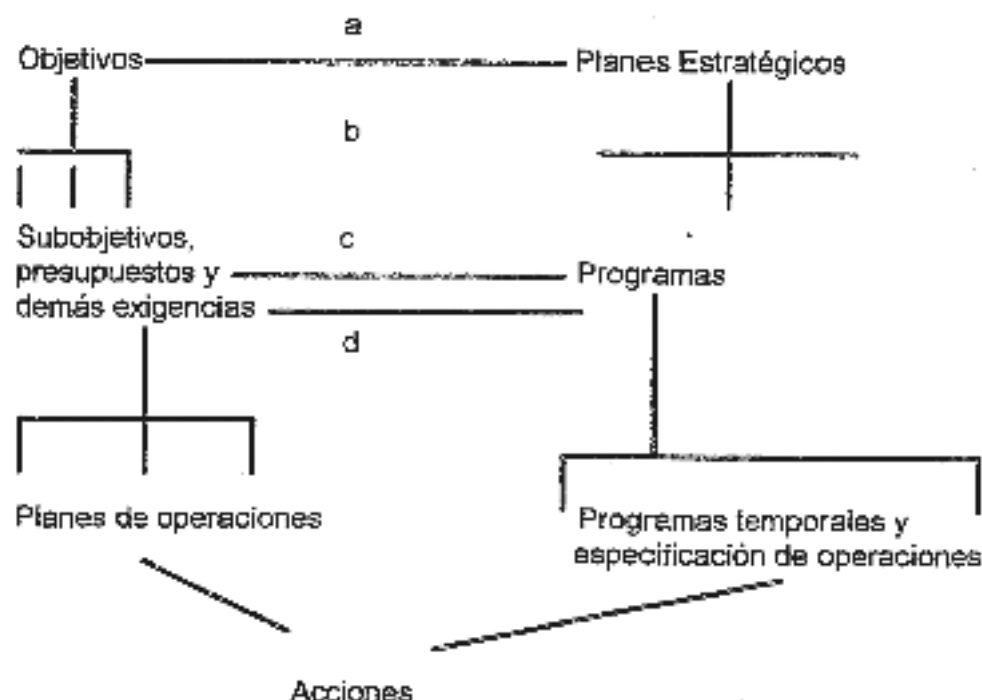
Nuestra posición de contadores gerenciales estaría incluida en la tarea de diseño de un sistema de información contable que abarcara lo que Mintzberg denomina "sistemas de planificación y control".

La jerarquía de los sistemas de planificación y control, este autor lo visualiza así¹²:

¹¹ MINTZBERG, Henry, *La estructura de las organizaciones*, traducción de Deborah Bonner y Javier Nieto, Editorial Ariel, Barcelona, 1984.

¹² *idem* pág. 189.

Sistema de Control de rendimiento Sistema de Planificación de acciones



Como integrantes del que llama Staff de apoyo y de la tecnoestructura los contadores gerenciales deberíamos tomar en cuenta en nuestros Modelos Contables Gerenciales:

a) La situación propia de la empresa respecto a sus cinco partes fundamentales: ápice estratégico, tecnoestructura, línea media, staffs de apoyo y núcleo de operaciones.

b) La situación de los flujos reales: de autoridad, materiales de trabajo, información y procesos de decisión.

c) La configuración estructural que sería¹³ resumida así:

¹³ Idem pág. 343.

Configuración estructural	Principal mecanismo de coordinación	Parte fundamental de la organización	Tipo de descentralización
Estructura simple	Supervisión directa	Apice estratégico	Centralización vertical y horizontal
Burocracia maquinal	Normalización de los procesos de trabajo	Techoestructura	Descentralización horizontal limitada
Burocracia profesional	Normalización de las habilidades	Núcleo de operaciones	Descentralización vertical y horizontal
Forma divisional	Normalización de los outputs	Línea-mata	Descentralización vertical limitada
Adhocracia	Adaptación mutua	Staff de apoyo	Descentralización esgocéntrica

Sería un grave error emprender la búsqueda de Modelos Contables Gerenciales únicos frente a esta diversidad estructural de las organizaciones.

4.- Los componentes principales de los Modelos Contables Gerenciales

4.1- Objetivos:

Los Modelos Contables Gerenciales deberían componerse, de acuerdo a lo visto en el punto 11.2 de Objetivos Organizacionales Múltiples, seleccionados de acuerdo con la estructura de la organización. La enumeración de estos objetivos tendría la misma importancia que el objetivo implícito en los modelos actuales de Contabilidad Patrimonial.

Si en aquéllos es fundamental la definición de capital a mantener pues su incremento o decremento es básico para el modelo; en nuestro caso se debe caracterizar claramente los objetivos a obtener.

Podemos clasificar los objetivos de una organización, siguiendo a Forrester¹⁴ en:

a) Objetivos de niveles: o sea de acumulaciones dentro del sistema v. gr.: inventario, saldos bancarios.

b) Objetivos de tasa de flujos: indicar la actividad o transferencia presente entre dos niveles.

¹⁴ FORRESTER, Jay W., *Dinámica Industrial*, traducción de Industrial Dynamics por Mercedes Pereiro de Manzanal, Buenos Aires, El Ateneo, 1972, págs. 68 y 69.

4.2.- Redes interconectadas:

Al igual que Mintzberg cuando habla de varios flujos en la organización, según vimos en el punto 11.3, Forrester enumera seis redes interconectadas en la actividad industrial (para nosotros organizacional en general).

Elas son¹⁵:

- a) Red de pedidos.
- b) Red de materiales.
- c) Red de dinero.
- d) Red de personal.
- e) Red de equipos de capital.
- f) Red de interconexión de información.

Opinamos que cada Modelo Contable Gerencial definirá sus redes o flujos relevantes a ser incluidos en el mismo.

4.3.- Ecuaciones:

Ya dijimos que la llamada ecuación fundamental o igualdad de la Contabilidad Patrimonial debía reemplazarse por otras ecuaciones o sistemas de ecuaciones.

Para Forrester¹⁶:

"El sistema de ecuaciones habrá de ser apto para describir las situaciones, los conceptos, las interacciones y los procesos de decisión que constituyen el mundo de la gerencia y la economía."

Y enumera clases de ecuaciones:

- a) Ecuaciones de nivel.
- b) Ecuaciones de tasa.

¹⁵ Idem págs. 70 y 71.

¹⁶ Idem pág. 73.

- c) Ecuaciones auxiliares.
- d) Ecuaciones suplementarias.
- e) Ecuaciones de nivel inicial.

4.4.- Variables y constantes:

Consecuentemente con la existencia de ecuaciones se deberán definir las variables y constantes relevantes para cada Modelo Contable Gerencial.

4.5.- Unidades de medida y criterios de medición:

Para Larson y Kelley¹⁷, puede haber diferentes mediciones aún en materia de Contabilidad Patrimonial o Financiera sujeta a normas profesionales o standards pues dicen:

"The purpose of this article is to demonstrate that the concept of differential measurement, applied to a limited number of standards in response to varying user needs (subrayado nuestro), would not create a whole new set of GAAP but, rather, would improve relevance and be cost-beneficial for many users."

Y consideran que se deben resolver tres cuestiones¹⁸:

"1.- Can differential measurement be justified on the basis of differences in user needs? (We call this the relevance issue)

2.- Would differential measurement reduce to a sufficient degree the costs of providing information? (We call this the cost-benefit issue).

3.- Would differential measurement be seen as a positive step in responding to the problem of accounting standard overload? (We call this programatic issue)."

Lo que ellos proponen para las pequeñas empresas privadas sirve como alegato al decir (págs. 86 y 90):

"The concept of differential measurement, applied to selected standards in response to varying user needs, merits careful consideration. The credibility of

¹⁷ LARSON, Rholan E. & KELLEY, Thomas P.. "Differential Measurement in Accounting Standards: the concept makes sense", en revista Journal of Accountancy, Vol 158, N° 5, November 1984, pág. 78.

¹⁸ Idem pág. 79.

financial information is not necessarily derived only from the application of uniform rules. Credibility is achieved when users understand the nature of the information they receive and are able to evaluate the reliability of that information."

5.- Comparación entre Modelos Contables Patrimoniales y Gerenciales

MODELOS CONTABLES PATRIMONIALES	MODELOS CONTABLES GERENCIALES
1) Capital o Patrimonio a Mantener.	1) Objetivos Múltiples a cumplir.
2) Medición de la Variación Patrimonial en base a una unidad de medida monetaria.	2) Medición en unidades monetarias y no monetarias.
3) Criterios de valuación en moneda.	3) Criterios de medición múltiples, valuaciones no exclusivamente económicas.
4) Método de partida doble implícito en la dualidad económica y en la llamada ecuación fundamental.	4) Ecuaciones o Sistemas de Ecuaciones.
5) Informes Contables generalmente Multipropósito.	5) Redes interconectadas.
	6) Método de registro derivado.
	7) Informes Contables exclusivamente Monopropósito.

6.- Aportes de los Segmentos Contabilidad Económica y Contabilidad Gubernamental

6.1- Contabilidad Económica:

Parece que partiendo de¹⁹ "una triple igualdad relevante (ecuaciones keynesianas): Renta Nacional R = Producto Nacional Y = Gasto Nacional D", los contadores económicos deducen sus Modelos Macro Contables Económicos.

Así, vemos que si deducan sus Modelos en forma matricial así²⁰

	1	2	3	4	5	6	7
1.- Activos de apertura netos				693			
2.- Producción			210	47	52		
3.- Consumo		255		-19	5		
4.- Actualización	693		27			44	754
5.- Resto del mundo		54	4	-1			
6.- Revalorizaciones				44			
7.- Activos de cierre, netos				754			

resulta que correspondería a los siguientes objetivos de política y análisis económico que se ubicarían en dicha matriz.

¹⁹ ARKHIPOFF, Oleg, "Esbozo de una metrología estadística, económica y social", en revista de Economía Información Comercial Española, N° 698, Octubre 1991, pág. 118.

²⁰ NACIONES UNIDAS, "Un sistema de Cuentas Nacionales", serie F, N° 2, Revista 3, Nueva York, 1970, pág. 7.

	1	2	3	4	5	6	7
1				Estudios sobre la riqueza nacional; análisis de la productividad			
2		Análisis insumo - producto; análisis de la productividad	Análisis de la demanda de los consumidores; estudio sobre el gasto de las administraciones públicas	Modelos de acumulación de existencias y formación de capital fijo; política de inversiones	Análisis de la demanda de exportaciones		
3		Funciones de producción; análisis de la productividad; análisis de la participación de los factores	Distribución y redistribución de la renta; política fiscal	Análisis de la depreciación; asignación de inversiones	Estudios sobre el rendimiento de las inversiones extranjeras; política de doble imposición		
4	Estudio sobre el valor neto		Análisis del comportamiento del ahorro	Política monetaria y preferencia de liquidez	Finanzas y liquidez internacionales; política de ayuda externa a largo plazo	Estudios de las ganancias y pérdidas de capital; política impositiva sobre ganancias de capital	Estudio sobre el valor neto
5		Análisis de la demanda de importaciones	Política de ayuda exterior a corto plazo	Finanzas y liquidez internacionales; política de ayuda exterior a largo plazo	Análisis de la Balanza de pagos		
6				Revalorización del capital			
7				Estudios sobre riqueza nacional; análisis de la productividad			

6.2.- Contabilidad Gubernamental:

También podemos recurrir a lo que ocurre en la Contabilidad Gubernamental o Pública para corroborar los aspectos a tener en cuenta en los Modelos Contables Gerenciales.

Para Martín Ives, director de investigaciones del Comité de Normas de Contabilidad Gubernamental de Estados Unidos de Norteamérica, (Governmental Accounting Standards Board), los informes contables de la gestión pública deben tener mediciones distintas que las de las empresas lucrativas.

Basándose en los conceptos del FASB (Concept Statement N° 1) distingue su²¹ gestión encaminada a:

"Information about an enterprise's performance provided by measures of earnings and its components",

frente a:

"Furthermore, the need for earnings information does not influence the design of governmental financial reporting as it does for the design of business enterprise reporting, because the goal (subrayado nuestro) of government is to provide optimum services within available resources, not to maximize earnings. Governmental financial reporting, therefore, must find other ways to demonstrate accountability".

De ese modo, siguiendo a la GASB, indica tres formas en que los informes contables pueden servir a la gestión gubernamental:

- 1.- Comparación entre los presupuestos y los recursos y gastos reales.
- 2.- Servicios brindados e informes sobre sus resultados (eficacia - eficiencia).
- 3.- Demostración del equilibrio plurianual.

Para el futuro prevee²²:

²¹ IVES, Martín, "Accountability and Governmental Financial Reporting", en revista Journal of Accountancy, October 1987, Vol 164, N° 4, New York, pág. 130.

²² Idem pág. 131.

"a) An accountability focus suggests that not only should the amount of the loss be reported but also the reason for the transaction that caused the loss."

"b) Disclosures about risk may also be particularly important from an accountability perspective."

"c) In the future, measures of serviceability, such as asset condition, age and deferred maintenance may be considered within the bounds of accountability reporting."

7.- Dos ejemplos doctrinarios

A través del Modelo REA (Accounting of Entity - Relationship) William E. Mc Carthy busca un marco generalizado para los sistemas contables en un contexto computarizado de datos compartidos.

Crítica los Modelos Contables Patrimoniales, a través de su crítica al Modelo Contable Convencional y repite 4 aspectos que indicó en 1980²³:

"1.- Its dimensions are limited. Most accounting measurements are expressed in monetary terms: a practice that precludes maintenance and use of productivity, performance, reliability and other multidimensional data."

"2.- Its classification schemes are not always appropriate. The chart of accounts for a particular enterprise represents all of the categories into which information concerning economic affairs may be placed. This will often lead to data being left out or classified in a manner that hides its nature from non-accountants."

"3.- Its aggregation level for stored information is too high. Accounting data is used by a wide variety of decisions makers, each needing differing amounts of quantity, aggregation, and focus, depending upon their personalities, decision styles, and conceptual structures. Therefore, information concerning economic events and objects should be kept in as elementary a form as possible to be aggregated by the eventual user."

"4.- Its degree of integration with the other functional areas of an enterprise is too restricted. Information concerning the same set of phenomena will often be maintained separately by accountants and non-accountants, thus leading to inconsistency plus information gaps and overlaps."

²³ MC CARTHY, William E., "The R.E.A. Accounting Model: a Generalized framework for Accounting Systems in a Shared Data Environment", en revista The Accounting Review, July 1982, Vol VII, Nº 3, U.S.A., págs 554 y 555.

Diferimos en que la organización no trata solamente con elementos económicos como los que indica Mc Carthy: (pág. 556)

- economic resources
- economic events
- economic agents

lo que lo hace economicista y falta de realismo social en cuanto a la vida humana grupal o social pero igual es interesante su propuesta que tiende a modelizar aspectos de la gestión organizacional exclusivamente económicos: si incorporamos los aspectos sociales no económicos podremos lograr aportes a los Modelos Contables Gerenciales. La dualidad es esencial en los modelos referidos exclusivamente a aspectos económicos sería suma 0 pero resulta que estaríamos en aspectos que no son de suma 0 al ser sociales o humanos excluidos - por lo menos teóricamente - los aspectos económicos.

Se corre el riesgo de confundir MAS (Management Accounting Systems) con Modelos Contables Gerenciales, aquéllos son sistemas y éstos son abstracciones de grado mayor a abarcar varios sistemas posibles, encarar los principales problemas y ofrecer soluciones pero luego se pueden aplicar de diversas maneras a diversas organizaciones.

Chenhall y Morris proponen²⁴:

"First: it considers MAS design in terms of several broad information characteristics including:

- 1.- scope (esfera de acción)
 - 2.- timeliness (oportunidad)
 - 3.- levels of aggregation (including an orientation to formal decision models) [agregación].
- end 4.- information on how activities are integrated (integración)."

"Second: the study investigates the relationship between managers perceptions of the usefulness of these MAS information characteristics and

²⁴ CHENHALL, Robert H. & MORRIS, Delgan, "The impact of structure, environment, and interdependence on the Perceived usefulness of Management Accounting Systems", en revista *The Accounting Review*, Vol LXI, N° 1, January 1986, págs. 17 y 18.

- 1) organizational structure, defined as the level of decentralized decision autonomy;
- 2) managers perceptions of the uncertainty in their operating environments; and
- 3) organizational interdependence, defined as the extent of exchanges between different sections within the sub ... In addition, the study examines interactions between the three contextual variables and their consequent combined effects on the perceived usefulness of information."

"Third: the research represents a partial replication of a recent study by Gordon and Narayanan (1984: "Management Accounting Systems, Perceived Environment Uncertainty and Organization Structure: An Empirical Investigation", en revista Accounting, Organizations and Society, N° 1, págs. 33 a 47)."

Estos autores seleccionan las características de la información en las 4 dimensiones citadas:

Esfera de acción: a) Información externa

b) Información no financiera

c) Proyecciones (v. gr.: probabilísticas)

Oportunidad: a) Frecuencia de los informes

b) Rapidez de los informes

Agregación: a) Agregados por períodos de tiempo

b) Agregados por área funcional

c) Modelos analíticos o decisorios (v. gr.: análisis marginal, DCF modelos de inventario) (Flujo de fondos de contado)

Integración: a) Objetivos precisos por actividad y su interrelación con cada sub-unidad.

b) Informes sobre las interacciones dentro de cada sub-unidad.

8.- Casos concretos de metas múltiples

8.1.- Telecom Argentina Stel = France Telecom S.A.

Prospecto para la emisión de U\$S 2.000.000.000 de obligaciones negociables 21 de octubre 1992 (pág. 33)

Metas Obligatorias (por año calendario)

	1991	1992	...	1997
Proyección de red: Miles de líneas a instalar por / año				
Exclus. 7 años	80	90	...	12
Exclus. 10 años	79	117	...	16
Teléfonos Públicos				
Exclus. 7 años	968	1.610	...	277
Exclus. 10 años	1.258	2.099	...	354
Eficiencia de llamadas (% de llamadas completadas)				
Locales: Exclus. 7 años	53	63	...	84
Larga distancia nacional: Exclus. 7 años	33	45	...	90
Larga distancia internacional: Exclus. 7 años	41	42	...	55
Eficiencia de operadora				
Información (% respuesta / 10 seg.) Exclus. 7 años	50	57	...	80
Reservaciones (% respuesta / 20 seg.) Exclus. 7 años	50	57	...	80
Asistencia de operadora (% respuesta / 10 seg.)				
Exclus. 7 años	50	57	...	80
Desperfectos permitidos por c/ 100 líneas				
Internos Exclus. 7 años	5.3	5.2	...	2.5
Externos Exclus. 7 años	41.96	41.95	...	23
Tiempo de reparación (días) Exclus. 7 años	12.0	9.0	...	3.0
Plazo de espera para instalar teléfonos nuevos (meses) Exclus. 7 años	38	24	...	2

Pero la Reseña Informativa (Resol. N° 195 de la C.N.V.) sobre Estados Contables al 31-03-1992 solamente informa: (pág. 83)

4.- Datos Estadísticos

	31/03/92	31/12/91	30/09/91
Líneas instaladas	1.674.808	1.682.917	1.606.681
Abonados en servicio	1.446.695	1.428.500	1.415.835
% de conmutación digital	16.7	16.9	12
Teléfonos públicos instalados	11.873	11.730	11.048
Personal	15.740	16.101	17.179

En un Informe Contable de una entidad de servicios española encontraremos explicitados objetivos en forma de "Parámetros de explotación seleccionables".²⁵

Servicios Telefónicos y Telemáticos

	31/12/87	...	31/12/91
Líneas urbanas en servicio (miles)	10.236,4	...	13.264,4
de las cuales Telef. Uso Público (miles)	274,2	...	353,6
Líneas Telef. Móvil Automát. (miles)	4,2	...	109,5
Líneas Iberocon. en servicio (miles)	21,6	...	375,0
Conexiones Red Iberocon. (% crecimiento)	23,6	...	11,7
Circuitos transmisión de datos (% crecimiento)	5,0	...	5,5
Datoschoc (miles de terminales)	10,1	...	171,2
Iberflex (miles de terminales)	0,4	...	300,0
Mensatel (miles de terminales)	-	...	34,2
Videokonferencia (Nºs de salas)	-	...	26
Circuitos automat. instantáneos (miles)	257,0	...	661,8
Circuitos internacionales (miles)	10,8	...	19,9

Infraestructura

	31/12/87	...	31/12/91
Líneas urbanas instalaciones (miles)	11.085,0	...	16.180,6
de las cuales líneas digitales (miles)	636,0	...	5.100,8
% sobre total	5,7	...	33,6
Enlaces centrales tránsito (miles)	1.056,0	...	2.644,0
de los cuales enlaces digitales (miles)	197,0	...	1.889,4
% sobre total	10,5	...	75,2
Enlaces centrales internacionales (miles)	31,7	...	89,8
de los cuales enlaces digitales (miles)	-	...	56,0
% sobre total	-	...	64,6
Cable coaxial (km)	10.454	...	10.634
Cable de fibra óptica (km)	1.159	...	20.290
Cable interurbano de pares (km)	49.040	...	58.034
Redes de abonado (miles de Km-par)	28.295	...	54.928
Cables submarinos (miles circ.xkm)	24.535	...	63.423
de los cuales digitales (miles circ.xkm)	822	...	39.461
% sobre total	3,3	...	62,2
Estaciones terrenas de satélites (nºs)	11	...	64

²⁵ TELEFÓNICA DE ESPAÑA, "Informe Anual 1991", Madrid, 1992, pág. 38.

Evolución del consumo por línea y de las peticiones de línea:

	1987	...	1991
Crecimiento consumo medio por línea (%)	8,2	...	4,1
Peticiones nuevas líneas Telefónica (miles)	1.083,2	...	1.118,0
% de crecimiento anual	14,6	...	- 16,1
Peticiones nuevas líneas Ibercom (miles)	42,2	...	119,8
% de crecimiento anual	385,0	...	- 8,1

Retransmisiones internacionales:

	1987	...	1991
Radiofónicas (miles de minutos)	347,0	...	647,0
T.V. (miles de minutos)	44,0	...	203,8

9.- Conclusiones

1.- Hacen falta modelos contables gerenciales que actúen de nexo entre la Teoría Contable General y los sistemas contables a aplicar en el segmento contable denominado Contabilidad Gerencial o Administrativa.

2.- Los Modelos Contables Gerenciales necesitarán recurrir a la Teoría de la Administración para evitar ser Modelos Contables exclusivamente Microeconómicos.

3.- Los objetivos organizacionales son el primer componente de los modelos que nos ocupan.

4.- Los restantes elementos componentes de dichos modelos serían:

- a) redes de interconexión;
- b) ecuaciones de interrelación;
- c) unidades de medida y criterios de medición;
- d) métodos de registro derivados;
- e) informes contables monopropósito.

5.- Los segmentos contables denominados Contabilidad Económica y Contabilidad Gubernamental nos pueden servir de ejemplo.

6.- Ya hay informes publicados que incluyen metas múltiples organizacionales.



Impreso en el mes de
Abril de 2014

Dirección de Imprenta FCE

Av. Córdoba 2122 CABA

IMPRESA@ECON.UBA.AR

4-370-6196

