

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

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

Director del Proyecto:

Doctor en Ciencias Económicas y Contador Público
CARLOS LUIS GARCÍA CASELLA

Título del Proyecto:

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

31 DE MARZO DE 1997

Nómina de Investigadores Intervinientes en el Proyecto:

CARLOS LUIS GARCÍA CASELLA

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

LUISA FRONTI DE GARCÍA

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

MARÍA DEL CARMEN RODRIGUEZ DE RAMIREZ

Contadora Pública, Profesora Adjunta (1992/96).

Personal de Apoyo

ANDRÉS SHOCRON

Contador Público (1992)

PATRICIA MIRIAM KWASNYCIA

Contadora Pública (1992/96)

MARÍA ROSA FELELLA

Contadora Pública (1992/94)

GUSTAVO GNUS

Contador Público (1994)

MIGUEL MARCELO CANETTI

Contador Público (1994/96)

NILDA HEBE FURMAN

Contadora Pública (1996)

SERAFINA FARINOLA

Contadora Pública (1996)

Becarios

MARIO RAÚL PIÑA

Contador Público (1992/95)

JUAN MARTÍN CARRATALÁ

Contador Público (1992/93)

INÉS MERCEDES GARCÍA FRONTI

Contadora Pública y Licenciada en Administración (1994/96)

NÉSTOR PABLO LAVERGNE

Licenciado en Economía (1996)

ÍNDICE GENERAL DE LA OBRA

ÍNDICE

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

- 17.- La Contabilidad del Medio Ambiente como parte de la Contabilidad Social No-Económica.
- 18.- La Teoría Contable y los Modelos Contables Gerenciales.
- 19.- Caminos a recorrer para la revisión y emisión de Normas Contables en un contexto de integración regional.
- 20.- Prioridad de los sistemas contables societarios respecto a los informes contables periódicos.
- 21.- La Contabilidad Gubernamental como rama de la Ciencia Contabilidad.
- 22.- Consideraciones académicas respecto a la normativa contable resuelta por Resolución 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 N° 15:

**REQUERIMIENTOS ACERCA DE LOS
ESTADOS CONTABLES PROYECTADOS**

15.- Requerimientos acerca de los Estados Contables Proyectados

1.- El concepto amplio de Contabilidad y los Estados Contables Proyectados

Frente a autores argentinos que pretenden limitar la Contabilidad a la materia vinculada a la cuantificación del patrimonio, sostenemos un concepto amplio de Contabilidad que abarca ese segmento "patrimonial" y otros varios segmentos que podemos denominar actualmente gerencial, gubernamental, económico, social y esperamos poder presentar en el futuro otros posibles.

En ese concepto amplio, se incluye la información predictiva que consideramos esencial en la vida de las organizaciones de diverso tipo.

Disentimos con Fowler Newton, cuando dice¹:

"Los datos presupuestados no son contables porque no surgen de los registros contables (incluirlos en ellos sería engorroso e implicaría un costo injustificable). No obstante, hay quienes los consideran contables, quizás porque (a veces) son preparados por la misma oficina que lleva la contabilidad."

No compartimos esas afirmaciones porque:

1.- Es una proposición gratuita, no avalada por la investigación empírica, decir que los datos presupuestados no surgen de registros contables; hay empresas argentinas que así los registran.

2.- Porque fuere "engorroso" no se debería descartar la registración contable de datos predictivos si fuera útil a los usuarios decididores.

3.- No es cierto que sea injustificado su costo si permite un beneficio superior al sacrificio económico necesario para su predicción y permite lograr mejores decisiones empresariales.

4.- Los que los consideramos contables no nos basamos en que los emite la misma oficina sino que nos fundamentamos en que proceden de un solo sistema contable.

¹ FOWLER NEWTON, Enrique, *Contabilidad Básica*, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1992, pág. 704.

Y esto mismo lo reconoce ese prestigioso tratadista cuando dice²:

"Cabe señalar que la computarización de los diversos sistemas administrativos y contables hace que en algunos casos resulte difícil su individualización separada ... En el caso, la actualización de los registros de clientes y de existencias es una tarea contable que resulta de la aplicación de un sistema que también produce elementos no contables como la documentación y los listados indicados en los incisos a) y b)."

Allí está reconociendo la existencia de un único sistema de información contable integrado similar al que propusimos en 1991³:

"Dentro de nuestra concepción amplia de Contabilidad, el sistema de información contable, se constituiría en el sistema de información básico de la organización que permitiría, además del procesamiento de las operaciones de rutina, y como lo expresáramos en un trabajo anterior, diseñar las salidas por excepción que marquen los desvíos sustanciales en las variables ponderadas como más relevantes."

Ya en 1981 proponíamos esto al decir⁴:

"Si la Contabilidad (debe estar) referida a posibilidades y objetivos futuros, y no solo a hechos pasados será Contabilidad Anticipada y también será Comparativa o sea referida a pautas de comparación y no sólo a valores en sí."

"Todo ello ocurre en el sistema de planeamiento o presupuestación de la empresa y para hacerlo, se necesita una serie de estados contables proyectados y, luego de los hechos, una serie similar de estados contables de desvíos incurridos."

"Hoy, ya hay terceros que reclaman estados proyectados: bancos, Comisión Nacional de Valores, etc. Frente a estos reclamos, los contadores públicos no contaban con la herramienta de los medios de procesamiento electrónico de datos interactivos; al llegar la innovación tecnológica podrán multiplicar los estados contables a elaborar, haciendo rápidamente hipótesis y simulaciones y emitiendo estados contables proyectados más razonablemente y fundamentados que los actuales."

² Idem pág. 26.

³ GARCÍA CASELLA, Carlos Luis y RODRIGUEZ DE RAMIREZ, María del Carmen, "Un sistema de información contable integrado para aplicar a las PyMES", en revista Alta Gerencia, Año I, Tomo I, diciembre 1991, N° 3, Buenos Aires, pág. 207.

⁴ GARCÍA (CASELLA), Carlos Luis, "Cómo se benefician los Estados Contables por la existencia de sistemas interactivos de información", en Anales de las 3^{as} Jornadas Nacionales de Sistemas de Información, Ediciones Macchi, 1982, pág. 273.

Así planteamos la necesidad impostergable de incluir información contable proyectada en la planificación de los sistemas contables organizacionales y ello no sería solamente consecuencia de normas contables legales (Caso C.N.V.) sino derivación de supuestos generales de teoría contable y parte de la respectiva globalización que representan los Modelos Contables. En suma, serían parte integrante de todos los estados contables particulares de cada ente.

Ratifican nuestra posición:

a) El Dictamen N° 13 del Instituto Técnico de Contadores Públicos, aprobado el 29 de mayo de 1982 que dice:⁵

"En los últimos años se ha desarrollado una gran demanda de información proyectada, tanto en el ámbito interno de las empresas como en el medio en el cual ellas mismas se desarrollan.

Algunos ejemplos de dicha información proyectada son los siguientes:

1.- Estados Contables Proyectados ..."

b) El Informe N° 3 de la Comisión de Auditoría del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal de enero de 1985 que dice:⁶

"Los Estados Contables Proyectados son la resultante del siguiente proceso secuencial:

a) Determinación, por parte de la dirección de la empresa, de premisas, hipótesis y supuestos de naturaleza macro y micro - económica, referidos fundamentalmente a la ocurrencia futura de hechos.

b) Determinación de los hechos derivados de la supuesta ocurrencia de las premisas e hipótesis.

c) Cuantificación de dichos efectos en términos monetarios.

⁵ FEDERACIÓN ARGENTINA DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONÓMICAS, XV° Aniversario del Instituto Técnico de Contadores Públicos, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1984, pág. 131.

⁶ CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE LA CAPITAL FEDERAL, TERRITORIO NACIONAL DE TIERRA DEL FUEGO, ANTÁRTIDA E ISLAS DEL ATLÁNTICO SUR, Normas para la revisión de Estados Contables Proyectados, Buenos Aires, Enero 1985, pág. 5.

d) Aplicación de los "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" utilizados en la confección de los estados contables de uso general, a los efectos de la medición y exposición de la información cuantificada.

e) Preparación de los Estados Contables Proyectados."

2.- Requerimientos actuales de la Comisión Nacional de Valores: su análisis

Desde que en 1989 la XVª Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas concluyó que⁷:

"... la actividad profesional de elaboración de Información Contable Proyectada constituye un importante avance en la instrumentación de servicios profesionales útiles a la comunidad ..."

ha pasado un lapso de tiempo, en el cual la Comisión Nacional de Valores produjo algunas novedades, sobre todo en 1992, que conviene analizar.

Los tres aspectos que creemos conveniente estudiar se refieren a los tratados por la R.G. 211 del 26 de mayo de 1992 y se refieren a:

- 1.- normas de ingreso a la oferta pública;
- 2.- proyectos a emitir;
- 3.- normas de preparación y presentación.

13.2.1.- Ingreso a la oferta pública

Al reemplazar el artículo 8 de la R.G. 110 (1987) relativo a la solicitud de ingreso al régimen de la oferta pública, se incluye en 1992 (R.G. 211) lo siguiente⁸:

"... 1.- Requisitos generales

...

⁷ XVª ASAMBLEA NACIONAL DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONÓMICAS, Conclusiones, Buenos Aires, Agosto 1989, pág. 6.

⁸ LA BOLSA, Boletín Diario de la Bolsa de Comercio de Buenos Aires, separata del 05 de junio de 1992, Nuevas Normas Relativas a la Oferta Pública y a la Cotización, págs. 14 y 15.

2.- Contenido

...

2.1.2.- Antecedentes económicos y financieros

..."

"b) Proyecciones económico - financieras:

Deberán presentarse Estados Contables Proyectados (subrayado nuestro) para los próximos tres (3) ejercicios anuales, preparados conforme con las pautas indicadas para las proyecciones a ser incluidas en el prospecto de oferta pública previsto en estas Normas. Dicha presentación podrá diferirse hasta el momento de requerirse suscripciones de fondos mediante oferta pública y será optativa para aquellas sociedades que tengan como intención cotizar sus títulos valores en la sección general de una entidad autorregulada, salvo cuando su presentación le sea requerida expresamente, en atención a las particulares circunstancias de la emisora o de la solicitud."

nos parece importante que se opte por Estados Contables Proyectados al solicitar información sobre el futuro y se mejore así el criterio de la R.G. 195 que pide en la Reseña Informativa⁹:

"6) Breve comentario sobre perspectivas para el siguiente trimestre y el resto del ejercicio. En la de cierre de ejercicio se informarán como mínimo las perspectivas sobre todo el ejercicio siguiente."

Consideramos que ese comentario literario es muy inferior a los Estados Contables Proyectados y creemos que la Comisión Nacional de Valores debería incluirlos en las exigencias de las reseñas informativas trimestrales.

Otro aspecto positivo es la fijación de un horizonte de proyección de 3 años. Tal vez aquí se podría extender a 5 años como propugna la R.G. 195 en materia de Reseña Informativa¹⁰:

"A partir del segundo ejercicio de aplicación de esta norma se mantendrá la comparación de toda la información de la reseña para tres períodos y se continuará con este procedimiento hasta presentar cinco períodos (subrayado nuestro) que será la serie máxima comparativa para el futuro."

⁹ LA BOLSA, Boletín Diario de la Bolsa de Comercio de Buenos Aires, separata del 13 de marzo de 1992, Resolución General N° 195, pág. 4.

¹⁰ Idem.

Vemos que no prende aún la necesidad de Estados Proyectados para todas las entidades pues se exceptúa - por lo menos parcialmente - a las sociedades de la sección general que, recordamos, eran las que no llegaban a estar comprendidas en ninguno de los siguientes supuestos¹¹:

"a. Las emisoras cuyo capital social supere los 60.000.000 de pesos, a cuyos fines se tomará la definición de "capital social" del punto 9 del Anexo I de la Resolución General N° 195.

b. Las emisoras cuyos ingresos por ventas de bienes y servicios resultantes de su último ejercicio económico supere los 100.000.000 de pesos.

c. Las emisoras cuyo número de accionistas cumpla con los requisitos de dispersión mínima exigidos en el artículo 8° ter de estas Normas para la sección especial. (ver R.G. 207).

d. Las emisoras cuyos títulos valores admitidos a la oferta pública (ya sean representativos de capital o de deuda) tengan un valor nominal que supere los 60.000.000 de pesos."

2.2.- Prospecto previsto por el artículo 31 y su Anexo II

Por el artículo 8° de la R.G. 211 se sustituye el Anexo II referido en el artículo 31 de las normas (l.o. en 1987) por el Anexo II que se propone en esa resolución. Este nuevo anexo incluye un nuevo rubro 8. Perspectivas, que dice¹²:

"Breve descripción de las perspectivas de la Compañía para los próximos dos (2) años en relación con los puntos 3 a 7, y en su caso, Estados Contables Proyectados preparados de acuerdo con las pautas establecidas en el Apéndice de este Anexo."

Como vemos, hay aquí un pedido mixto de información:

- a) literaria, en palabras y frases aún con algunos números; y
- b) contable, con Estados Contables Proyectados.

Nosotros nos inclinamos porque el pedido de la norma se refiera exclusivamente a información contable que beneficiaría la intelección por parte del usuario del prospecto.

¹¹ citado en (8) pág. 13 y 14.

¹² Citado en (8) pág. 18.

Respecto a la cita de los puntos 3 al 7 vemos que indican¹³:

"3. Investigación y Desarrollo: (breve descripción de la política desarrollada en esta materia).

4. Estructura y organización de la Compañía o Grupo Económico: Descripción de las relaciones contractuales existentes entre la emisora y toda persona que directa o indirectamente la controle, se halle controlada por, o bajo control común con aquella, cuando el valor que dichas relaciones representen individualmente o en conjunto, sea igual o superior a un diez por ciento (10%) de la facturación bruta de la emisora.

5. Mercado en que se desarrolla sus actividades: - Participación en el mercado nacional (en su caso, abierta por área de negocio); - Principales competidores; - Exportaciones (si es controlante mencionarlos a nivel grupo económico).

6. Plantas, fábricas o unidades de negocio: - Número y ubicación; - Capacidad instalada en los últimos dos (2) años.

7. Información sintética sobre cada área de negocio, comparativa de los 3 últimos ejercicios

- Ventas;
- Ganancias operativas;
- Retorno del capital invertido (%);
- Principales actividades:

Breve descripción de la evolución de las operaciones en cada segmento de negocio, indicando las principales líneas de productos que elabora con especificación, en su caso, de las respectivas marcas y nombres comerciales. Si se trata de empresas de servicios, especificar cuáles son éstos.

Breve comentario sobre la evolución de las ventas y ganancias de los últimos tres (3) ejercicios."

Consideramos que todos estos puntos se pueden expresar por medio de Estados Contables Proyectados de mejor forma que en palabras. En suma, se trata de pintar objetivos concretos en materia de:

¹³ citado en (8) págs. 17 y 18.

- a) investigación y desarrollo;
- b) estructura organizacional;
- c) participación en mercados;
- d) plantas, equipos y demás bienes de uso; y
- e) cuadro de resultados segmentado.

Todo ello serán premisas que generarán un juego completo y amplio de Estados Contables Proyectados.

2.3.- Normas de preparación y presentación

El Apéndice al nuevo Anexo II del artículo 31 prevee:

"Normas relativas a la forma de preparación y presentación de Estados Contables Proyectados."

A.- Pautas de preparación

- 1) Los factores clave significativos de la actividad deben constituir la base de los supuestos y proyecciones.
- 2) La información utilizada debe ser consistente con los planes de la sociedad.
- 3) Los supuestos utilizados deben ser apropiados.
- 4) El proceso utilizado para la preparación de los Estados Proyectados debe proveer los medios para determinar el efecto relativo de las variaciones en la mayoría de los principales supuestos.
- 5) Dicho proceso debe también proveer adecuada documentación de los Estados Proyectados y del proceso utilizado para emitirlos.
- 6) Asimismo, dicho proceso debe incluir adecuada revisión y aprobación por los órganos de administración y fiscalización de la entidad.
- 7) Los criterios contables utilizados en los Estados Proyectados deben ser similares a los utilizados en los Estados Históricos, salvo excepciones debidamente justificadas.

8) La preparación de los Estados Proyectados debe basarse en la mejor información que sea razonablemente posible de obtener a esa fecha.

B. Pautas de presentación

1) El órgano de administración será el responsable por la presentación de los Estados Proyectados de acuerdo con las pautas indicadas en esta norma.

2) Se presentarán los siguientes Estados:

- De Situación Patrimonial Proyectado.
- De Resultados Proyectado.
- De Origen y Aplicación de Fondos Proyectado (cash flow).

3) Dichos Estados se confeccionarán con el mismo formato que el establecido por los Estados Históricos y teniendo en cuenta las modalidades que se indiquen en esta norma y el tipo de balance base considerado.

4) La proyección debe abarcar como mínimo tres ejercicios.

5) La moneda a utilizar debe ser la de curso legal.

6) La información se presentará en forma comparativa con los Estados Históricos de acuerdo con el siguiente formato:

Proyectado			Histórico	
19*5	19*4	19*3	19*2	19*1

7) Los Estados Proyectados deben incluir información complementaria que contenga:

- Aclaración previa sobre la naturaleza y limitaciones de la información proyectada.

- Síntesis de los principales criterios contables utilizados. En el caso que hubiere diferencias con los aplicados en los Estados Históricos, deberán mencionarse y justificarse.

- Los principales supuestos considerados. Al respecto; deberán identificarse tanto los supuestos que tienen una razonable probabilidad de

ocurrencia de una variación que pueda afectar las proyecciones así como aquellos que son hipotéticos, indicando además si son improbables.

8) A los fines de incluir los Estados Proyectados en el prospecto reducido de oferta pública, podrá emitirse una síntesis de los principales datos de acuerdo con el formato que se incluye al final de este Apéndice y una nota que aclare sobre la naturaleza y limitaciones de la información proyectada."

Vemos que por no existir normas contables profesionales en materia de preparación y presentación de Estados Contables Proyectados, la Comisión Nacional de Valores ha preparado normas contables legales para las entidades que entran en su jurisdicción.

Sin embargo, al proponer las "Normas para la revisión de Estados Contables Proyectados", la Comisión de Auditoría del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal propone pautas similares a las que indica la C.N.V.¹⁴:

"1. Tomar conocimiento de las características de la empresa, naturaleza de sus actividades, sus principales productos, el mercado actual en el que se desenvuelve y su potencial futuro, los factores externos, los indicadores de la economía, su ubicación geográfica, las características de su producción, la relación de su presupuesto con el de otras entidades que desarrollan la misma actividad, sus clientes y proveedores más importantes.

2. Tomar conocimiento de los Estados Proyectados en su conjunto e interpretarlos tratando de definir claramente si se trata de resultados obtenidos de la aplicación de premisas esperadas o si erróneamente se prepararon en función de metas deseables de muy difícil concreción.

Si bien el Contador Público no emitirá opinión acerca de las bases o premisas que se utilizaron en la preparación de los Estados Contables Proyectados, las que deberán quedar claramente reveladas en las notas a los Estados Contables Proyectados, deberá informar en el caso en que las mismas se aparten manifiesta y significativamente de las que se consideran de razonable concreción. Es útil para esta tarea tener en cuenta:

a. La experiencia de las empresas en la preparación de Estados Proyectados.

b. El análisis de las variaciones entre los resultados reales y los presupuestados preparados anteriormente.

¹⁴ citado en (6) pág. 9.

c. La confiabilidad de la fuente de donde se han estimado los comportamientos macro y micro - económicos.

3. Tomar conocimiento de las premisas sobre las que se basa la información proyectada. Dichas premisas son el resultado de supuestos y estimaciones elaborados por la gerencia de la empresa.

4. Considerar las características del control interno vigente.

3.- Requerimientos tecnológicos contables en materia de Estados Contables Proyectados

Frente a las normas contables legales que analizamos en el punto 12.2 y las normas contables o de auditoría profesionales que citamos en dicho acápite propugnamos normas tecnológicas contables en materia de Estados Contables Proyectados.

Estas normas contables se acercarán a las "normas contables propias de cada ente" de que habla Fowler Newton al decir¹⁵:

"Cada ente puede definir reglas propias para el funcionamiento de su sistema contable" pero no compartiendo su restricción posterior que las reduce a seleccionar entre alternativas aceptables para las normas contables profesionales o legales aplicables a cada caso.

Serían normas deducidas científicamente, o sea con método científico, que significa hipótesis a ser contrastadas empíricamente.

La Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) coincide en esta libertad de elección de normas contables y aunque se refiere a Estados Financieros exclusivamente dice¹⁶:

"La dirección de cada empresa puede confeccionar Estados Financieros de uso interno, empleando los criterios que estima más convenientes en relación con su proceso de toma de decisiones."

¹⁵ FOWLER NEWTON, Enrique, **Cuestiones Contables Fundamentales**, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1991, pág. 351.

¹⁶ COMISIÓN DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (IASC), **Normas Internacionales de Contabilidad**, Ediciones del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, 2ª edición actualizada, Madrid, 1990, pág. 53.

Pero, como se dedica solamente a Estados Contables del pasado y del presente pero no a Estados Contables Proyectados insiste en la aplicación de normas profesionales para los que se publiquen. Cuando se generalice el uso de Estados Contables Proyectados de Publicación a Terceros se debatirá el tema y esperamos que no prevalezcan los auditores que buscan "sensores" sobre los contadores gerenciales que procuran mejorar tecnológicamente la información contable.

3.1.- Nómina de requerimientos posibles

Reconociendo lo expuesto en el capítulo 2 encontramos los siguientes requerimientos sobre los cuales debería existir una opinión que los hiciera requerimientos tecnológicos contables:

- I.- Factores claves de la actividad de la empresa.
- II.- Factores externos significativos.
- III.- Supuestos clasificados por probabilidad de ocurrencia.
- IV.- Estimaciones y premisas.
- V.- Proceso autocontrolante.
- VI.- Documentación respaldatoria.
- VII.- Autorizaciones de responsables.
- VIII.- Enunciación de los criterios contables.
- IX.- Cotejo con criterios contables de los Estados Históricos.
- X.- Fundamentos de elección de datos.
- XI.- Nómina de Estados Contables a presentar.
- XII.- Horizonte de proyección.
- XIII.- Moneda a utilizar.

3.2.- Posibilidad de un Marco Conceptual

Participamos de la idea de necesitar Marcos Conceptuales para la elaboración de normas tecnológicas contables. Sería similar a lo que ocurre en materia de Estados Contables con datos del pasado y del presente.

Podemos citar como ejemplos:

a) El Marco Conceptual para la elaboración y presentación de Estados Financieros, aprobado por el IASC en abril de 1989.

b) Los seis FASB conceptos aprobados por el Financial Accounting Standards Board entre 1978 y 1985.

En ambos casos se dictaron las normas profesionales contables con anterioridad a estos marcos conceptuales; así:

a) La IASC ya había aprobado 29 Normas Internacionales de Contabilidad en abril de 1989 cuando aprueba el citado marco; y

b) Para Noviembre de 1978 en que aprueba el Statement Of Financial Accounting Concepts N° 1, El Financial Accounting Standards Board había aprobado 23 FAS (Statements of Financial Accounting Standards).

En nuestro país según Fowler Newton¹⁷ la RT N° 10 "es una especie de norma llave en la cual se insertan otros pronunciamientos" y dictada en 1992 es posterior a 9 otras propuestas de normas contables profesionales argentinas.

Quisiéramos hacer una estructura de un juego de normas tecnológicas contables para los Estados Contables Proyectados similar a la estructura de un juego de normas contables para Estados de Publicación con datos del pasado y del presente que expone Fowler Newton así¹⁸:

*1.- Glosario.

2.- Alcance de las normas.

3.- Normas generales.

¹⁷ FOWLER NEWTON, Enrique, *Nuevas Normas Contables 1984 - 1992*, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1992, pág. 152.

¹⁸ Idem (15) pág. 353

3.1.- Ente emisor (casos en que debe prepararse y suministrarse información consolidada).

3.2.- Unidad de medida.

3.3.- Requerimientos de la información contable (clasificados jerárquicamente).

3.4.- Desviaciones aceptables a la aplicación de las normas expuestas en las secciones siguientes (aplicación del concepto de significación).

4.- Normas de medición.

4.1.- Concepto de ganancia (o capital a mantener).

4.2.- Reconocimiento de variaciones patrimoniales.

4.2.1.- Aplicación del concepto de devengamiento.

4.2.2.- Tratamiento de las contingencias.

4.3.- Mediciones de activos.

4.3.1.- Normas Generales.

4.3.2.- Normas aplicables a los principales activos.

4.4.- Mediciones de pasivos.

4.4.1.- Normas generales.

4.4.2.- Normas aplicables a los principales pasivos.

5.- Normas de exposición.

5.1.- Tipo de información a presentar en los Estados Contables.

5.1.1.- Cuestiones generales.

5.1.2.- Información por segmentos.

5.1.3.- Información comparativa.

5.2.- Estados contables a presentar (contenido y forma)

5.2.1.- Estado de Situación Patrimonial.

5.2.2.- Estado de Evolución del Patrimonio.

5.2.3.- Estado de Resultados (o de gastos y recursos).

5.2.4.- Estado de Origen y Aplicación de Fondos (o el que se considere adecuado exigir con respecto a los cambios en la situación financiera).

5.2.5.- Información complementaria.

6.- Fundamentos de las normas.*

Pero la gran diferencia es que consideramos al punto 6 como punto inicial, los fundamentos de las normas deben ser lo primero a tomar en cuenta y entre ellos el primer fundamento es el objetivo que se persigue al establecer las normas.

Del mismo modo que no aceptamos la elaboración de Estados Contables Históricos o con datos del pasado y del presente que tengan multipropósito pensamos que los Estados Contables Proyectados deben ser monopropósito.

Si el primer punto sería:

1. Fundamento de las normas en función de los objetivos perseguidos, los siguientes serían:

2.- Factores internos y externos significativos.

3.- Supuestos clasificados por probabilidad de ocurrencia.

4.- Estimaciones y premisas.

5.- Proceso autocontrolante a emplear.

6.- Enumeración de la documentación respaldatoria.

7.- Criterios de autorización por responsables.

8.- Similitud y diferencias de criterios contables con los propios de los Estados Históricos.

- 9.- Fundamentos de elección de datos.
- 10.- Elección de Estados Contables a Presentar: diseño y contenido.
- 11.- Horizonte de proyección.
- 12.- Moneda a utilizar.

4.- Conclusiones

4.1.- Partiendo del reconocimiento de un campo amplio de desarrollo de la Contabilidad, los Estados Contables Proyectados forman parte integrante no desglosable de esta tecnología social.

4.2.- La Comisión Nacional de Valores de nuestro país ha producido nuevas demandas de servicios contables basados en predicciones y ello obliga a reflexiones nuevas sobre la manera de realizar Estados Contables Proyectados.

4.3.- Las pautas propuestas por la citada C.N.V. y las normas vinculadas al tema desarrolladas por organismos profesionales apuntan a una necesidad de replanteo.

4.4.- Una solución a ese replanteo sería la elaboración de normas tecnológicas contables para Estados Contables de Publicación que incluyan Estados Contables Proyectados.