

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

- 17.- La Contabilidad del Medio Ambiente como parte de la Contabilidad Social No-Económica.
- 18.- La Teoría Contable y los Modelos Contables Gerenciales.
- 19.- Caminos a recorrer para la revisión y emisión de Normas Contables en un contexto de integración regional.
- 20.- Prioridad de los sistemas contables societarios respecto a los informes contables periódicos.
- 21.- La Contabilidad Gubernamental como rama de la Ciencia Contabilidad
- 22.- Consideraciones académicas respecto a la normativa contable resuelta por Resolución Nº 25 del Secretario de Hacienda de la Nación Argentina.
- 23.- Investigación empírica respecto a normas del B.C.R.A.: la 2.160.
- 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° 19:

***Caminos a recorrer para la revisión y emisión de las
Normas Contables en un contexto de Integración regional***

0.- INTRODUCCION

Entendamos que el proceso de integración regional que se vive a nivel macroeconómico influye en los entes económicos de cada país y consecuentemente en la INFORMACION CONTABLE que los mismos han de suministrar.

En este trabajo, no trataremos de cualquier tipo de información contable sino exclusivamente de la que llamamos Patrimonial o Financiera destinada a terceros ajenos al ente emisor, como serían los accionistas que no dirigen la empresa, inversionistas terceros, entidades financieras, gobiernos de distintos niveles, etc. Es el tipo de información contable que actualmente se denomina juego de Estados Contables.

Frente a la existencia de diversos paradigmas contables, nos inclinamos por elegir el que se denominaría de utilidad del usuario, en contraposición con el que prioriza la búsqueda de una verdad contable o una verdad económica única.

Quisiéramos establecer un temario para desarrollar la cuestión que podría abarcar:

- 1) Integración de los entes emisores de normas.
- 2) Necesidad de complementar la investigación contable deductiva "a priori" con la investigación empírica.
- 3) Oportunidad de la publicación de la información financiera.
- 4) Nuevos diseños de Estados Contables.

1. INTEGRACION DE LOS ENTES EMISORES DE NORMAS

1.1 Emisión de Normas Contables en Argentina

Coincidimos con Enrique Fowler Newton que indica la importancia de la participación en el proceso de emisión de NORMAS CONTABLES para lograr la posterior aceptación del cumplimiento.

"El éxito de cualquier ente emisor de normas contables tiene que ver con la aceptación final de éstas por parte de todos los interesados en los estados contables. Y esto depende tanto de la debida consideración de las cuestiones técnicas como del proceso político seguido para su sanción." (1)

"En general, es razonable suponer que el público está más dispuesto a aceptar una norma cuando ha tenido la oportunidad de participar en su sanción o, al menos, de hacer oír sus ideas. De los mecanismos de participación que conocemos, los más adecuados son los previstos por la FASB."(2)

En nuestro país, la FACPCE (Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas) difunde durante no menos de seis meses los "Proyectos de Resoluciones Técnicas" (3) del CECyT (Centro de Estudios Científicos y Técnicos) que preceden a la emisión de sus Resoluciones Técnicas y solicita comentarios escritos de los interesados. Esta tarea de difusión la realizan los Consejos Profesionales. Además la FACPCE ha tratado en Congresos Nacionales borradores de informes, informes y Resoluciones técnicas incluyendo estos trabajos en el temario. La emisión de normas contables profesionales (Proyectos de Resoluciones Técnicas), en la Argentina sigue los siguientes pasos:

- 1.- Estudio de distintos temas por parte del CECyT.
- 2.- Elaboración de la Norma por parte del CECyT y su divulgación, (Período de consulta de seis meses a todos los graduados del país).
- 3.- Los graduados de Ciencias Económicas de todo el país podrán, durante el período de consulta hacer llegar al CECyT sus opiniones y comentarios.
- 4.- El CECyT analizará las opiniones y comentarios recibidos y preparará un proyecto definitivo que será enviado a la Junta de Gobierno.
- 5.- Aprobación de la Resolución Técnica por parte de la Junta de Gobierno de la FACPCE.
- 6.- Aprobación por el respectivo Consejo Profesional.

1.2.-Emisión de Normas Contables en Estados Unidos de América (4)

En Estados Unidos de América la responsabilidad de fijar normas de contabilidad financiera residía en el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA); sin embargo a partir de 1973 dicha responsabilidad la delegó al Financial Accounting Standards Board (FASB), órgano independiente del AICPA del gobierno y de otros grupos de interesados.

En el proceso actual de sanción de normas de contabilidad financiera se da intervención a:

a).- Financial Accounting Foundation (FAF, Fundación de Contabilidad Financiera).

b).- Financial Accounting Standards Board (FASB, Junta de Normas de Contabilidad Financiera).

y c).- Financial Accounting Standards Advisory Council (FASAC, Consejo Asesor de Normas de Contabilidad Financiera).

Mientras los miembros de la FASB son remunerados y tienen dedicación exclusiva (no siendo requisito que los mismos sean contadores públicos), la FASAC está integrada por numerosos miembros no remunerados que acercan a la FASB las inquietudes resultantes de su contacto con el mundo profesional y de los negocios.

Los grupos de trabajo que se nombran para el desarrollo de cada proyecto incluyen preparadores, auditores y usuarios de la información contable.

Es importante destacar, dada la naturaleza de nuestro trabajo, que los fondos para el desarrollo de esta tarea provienen de la F.A.F. (Fundación de Contabilidad Financiera) y además señalar que a la misma la auspician ocho organismos:

"a) la AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (AAA, ASOCIACION AMERICANA DE CONTABILIDAD, una asociación académica);

b) el AICPA;

c) la FINANCIAL ANALYSTS FEDERATION (FEDERACION DE ANALISTAS FINANCIEROS, inversores y asesores en inversiones);

d) el FINANCIAL EXECUTIVES INSTITUTE (INSTITUTO DE EJECUTIVOS DE FINANZAS, directivos de empresas);

e) la GOVERNMENT FINANCE OFFICERS ASSOCIATION (ASOCIACION DE FUNCIONARIOS DE FINANZAS DEL GOBIERNO);

f) la NATIONAL ASSOCIATION OF ACCOUNTANTS (NAA, ASOCIACION DE CONTADORES AMERICANOS, principalmente gerentes);

g) la NATIONAL ASSOCIATION OF STATE AUDITORS, COMPTROLLERS AND TREASURERS (ASOCIACION NACIONAL DE AUDITORES, CONTRALORES Y TESOREROS ESTATALES);

h) la SECURITIES INDUSTRY ASSOCIATION (ASOCIACION DE INDUSTRIALES DE INVERSIONES, banqueros de inversiones y corredores de bolsa)." (5)

1.3.- Emisión de Normas Contables del I.A.S.C.

La elaboración de una Norma Internacional de Contabilidad suele llevar varios años, dado que el proceso a seguir es complejo, puesto que se da intervención a varios organismos; a) la "JUNTA"; b) "GRUPO CONSULTIVO" y c) "COMITES EJECUTIVOS" (6).

Las funciones de estos tres organismos pueden indicarse de la siguiente manera:

a) LA JUNTA

Conforme a la constitución del IASC, los miembros del mismo han delegado la responsabilidad por todas las actividades del IASC a la Junta. Entre otras cosas, en consecuencia, la Junta tiene responsabilidad directa por todos los trabajos técnicos del IASC, incluida la aprobación de Borradores de Exposición y Normas Internacionales de Contabilidad. La Junta incluye representantes de la profesión contable en 13 países así como analistas financieros de Europa y América del Norte.

b) GRUPO CONSULTIVO

El rol del Grupo Consultivo es aconsejar a la Junta sobre todos los aspectos de su programa de trabajo, planes y prioridades. El Grupo Consultivo incluye representantes de organizaciones internacionales de emisores y usuarios de informes financieros, de organizaciones intergubernamentales, de agencias de desarrollo y de cuerpos emisores de normas.

c) COMITES EJECUTIVOS

El rol de los Comités Ejecutivos del IASC es elaborar y aprobar Borradores de Declaraciones de Principios para publicación y propuestas de Declaraciones de Principios, Borradores de Exposición y Normas Internacionales de Contabilidad para someter a la Junta.

La sola mención de los organismos profesionales, de las Cámaras Internacionales y otros, nos ubican en un contexto de preparación de Normas donde se da una participación amplia a los usuarios de la información contable. Son integrantes del Grupo Consultivo (7), los siguientes organismos:

- Federation Internationale des Bourses de Valeurs (FIBV): Federación Internacional de Bolsas de Valores.
- International Association of Financial Executives Institutes (IAFEI): Asociación Internacional de Institutos de Ejecutivos de Finanzas.
- International Chamber of Commerce (ICC): Cámara Internacional de Comercio.
- International Confederation of Free Trade Unions (ICFTU), and World Confederation of Labour: Confederación Internacional de Sindicatos Libres y Confederación Mundial del Trabajo.
- International Organisation of Securities Commissions (IOSCO): Organización Internacional de Comisiones de Valores.
- International Banking Associations: Asociaciones Internacionales de Banca.
- International Bar Association (IBA): Asociación Internacional de Abogacía.
- International Finance Corporation (IFC): Corporación Internacional de Finanzas.
- The World Bank: Banco Mundial.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) : Junta de Normas de Contabilidad Financiera.
- European Commission: Comunidad Económica Europea.
- The International Assets Valuation Standards Committee (IAVSC): Comité Internacional de Normas de Valuación de los Activos.
- Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) (*): Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
- Transnational Corporations and Management Division, United Nations (*): Centro para Empresas Transnacionales de la Organización de las Naciones Unidas .

Para el Desarrollo de las Normas Internacionales de Contabilidad (8) los representantes de la Junta, sus miembros los miembros del Grupo Consultivo, otras organizaciones e individuos y la plana mayor del IASC son estimulados a proponer sugerencias para nuevos temas que puedan ser tratados en las Normas Internacionales de Contabilidad. Cada tanto, esa plana mayor prepara propuestas de proyectos que exponen los argumentos de los temas específicos que puedan

ser agregados al programa de trabajo. Estas propuestas son consideradas por la Junta.

Una vez que la Junta ha agregado un tema a su programa de trabajo, este se eleva a un Comité Ejecutivo para que desarrolle una Declaración de Principios, un Borrador de Exposición y, finalmente, una Norma Internacional de Contabilidad. Cada Comité Ejecutivo es presidido por un Representante de la Junta y generalmente incluye representantes de las organizaciones contables de por lo menos otros tres países. El Comité Ejecutivo puede también incluir representantes de otras organizaciones que estén representadas en la Junta o el Grupo Consultivo o que sean expertos en el tema en particular.

2.- NECESIDAD DE COMPLEMENTAR LA INVESTIGACION CONTABLE "A PRIORI" CON LA INVESTIGACION EMPIRICA

La necesidad de complementar la investigación contable "a priori" con la investigación "empírica" fue una resultante del cambio producido en los años 60 acerca de la definición de los propósitos y objetivos de la Contabilidad. El suministro de "información útil al usuario" adquirió importancia fundamental y en esta línea, la necesidad de contrastar empíricamente las hipótesis planteadas comenzó a ser percibida como ineludible.

En su Statement of Basic Accounting Theory de 1966 (9), la American Accounting Association través de un comité especialmente creado en 1964 para pronunciarse acerca de la teoría contable básica, recomienda en el Capítulo II cuatro normas para proporcionar criterios a tener en cuenta en la evaluación de información contable potencial:

- RELEVANCIA
- VERIFICABILIDAD
- IMPARCIALIDAD
- CUANTIFICABILIDAD

En la definición que proporcionan de RELEVANCIA resulta sumamente pertinente para nuestro análisis la siguiente aseveración:

Para la aplicación de esta norma es de fundamental importancia conocer o asumir las necesidades de información de los potenciales usuarios de la información. (10)

Si bien en el Capítulo III se señala que no es necesario conocer en detalle las necesidades de todos los usuarios de la información contable para preparar informes que sean relevantes para ellos (por cuanto cierto tipo de información es

relevante para muchas decisiones) se indica que a medida que se conozca más acerca de los usuarios externos y se refinan los modelos decisorios la teoría y la práctica contable cambiarán.

Consecuentemente con esta idea, en el Capítulo V al referirse a las áreas de expansión para la futura investigación contable, señalan:

1.- Necesidades de información de los individuos y de las organizaciones. Tales necesidades deben ser descubiertas y analizadas si se pretende mejorar el servicio prestado por los informes.

2.- Impacto de las mediciones en las acciones humanas.

3.- Mejoramiento de las técnicas de medición y comunicación.

Estas líneas de acción implican necesariamente la realización de investigaciones empíricas tendientes a contristar la utilidad de los informes contables insertas en una conceptualización de la contabilidad como disciplina eminentemente social.

En la Argentina, el Centro de Estudios Científicos y Técnicos de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas elaboró en 1980 el "Informe Replanteo de la Técnica Contable. Su estructura básica. Su acercamiento a la Economía" (11) en el que, con un enfoque apriorístico, llega a una definición de Contabilidad y de sus fundamentos teóricos. Más allá de las críticas que nos merezca la definición a la cual se arriba en este estudio (la contabilidad como técnica vinculada a la exteriorización de una verdad económica única) queremos destacar que en la metodología empleada no se toma en cuenta en ningún momento la necesidad de realizar contrastación empírica alguna. El relevamiento de las prácticas y criterios contables vigentes en el país y en el exterior con relación a la medición de resultados y valuación del patrimonio se condice con el enfoque inductivo limitándose a describir prácticas existentes sin tener en cuenta la utilidad de la información para los usuarios.

A diferencia de la tendencia a nivel mundial, en la Argentina, (tanto a nivel de Centros de Investigación de Organismos profesionales como de los doctrinarios en general) la investigación contable ha sido casi exclusivamente "a priori".

Como excepción, y en una nueva línea de investigación que entendemos debe complementar a la deductiva-normativa, podemos señalar:

a) El trabajo presentado al CECyT a través del Consejo de Profesionales de Ciencias Económicas de la Provincia de Santa Fe: "El Sistema de Información de los entes económicos y el Sistema Contable. Un estudio de casos." (12)

En este trabajo se intenta determinar el grado de corroboración de las hipótesis sustentadas a través de las respuestas a un cuestionario evaluativo remitido a instituciones académicas, entidades del quehacer profesional, empresas desarrolladoras software integrado de gestión administrativo-contable y usuarios del mismo.

b) Informe incluido en el proyecto de investigación bianual del CONICET (13) elaborado por los autores del presente trabajo, que pretende contrastar empíricamente la percepción de usuarios y emisores de estados contables respecto a las modificaciones introducidas por la Resolución 195 de la Comisión Nacional de Valores.

Creemos que la complementación propuesta resulta esencial para mejorar la calidad de la información contable dentro del entorno globalizador previsible pues ella nos llevará a detectar las disfuncionalidades y al mismo tiempo las áreas de oportunidad existentes para brindar a los decididores un producto útil.

Planteémonos las siguientes preguntas:

1.- ¿Qué concepto de capital a mantener resulta más apropiado para los usuarios potenciales de los estados contables? ¿Ha de ser el mismo para los accionistas, para los acreedores, para los potenciales inversores, para el fisco, para el público interesado, etc? ¿Existe acuerdo en los distintos países?

2.- ¿Qué criterio de medición consideran más relevante los usuarios? ¿Existe acuerdo en los distintos países?

3.- La utilización de una unidad de medida homogénea a través del ajuste integral de los estados contables ¿es percibida como igualmente necesaria por los usuarios de economías relativamente estables que por aquellos inmersos en contextos altamente inflacionarios?

4.- ¿Podemos aseverar que un modelo único que combine una sola alternativa con respecto a los elementos señalados en 1 a 3 provee mejor información que la exteriorización de modelos diversos a través de múltiples columnas?

5.- ¿Los estados contables básicos tradicionales referidos a información histórica son suficientes para la toma de decisiones que se orientan generalmente hacia el futuro?

6.- ¿Qué revelaciones es necesario efectuar (más allá de las referidas a políticas contables) para que la información contable resulte un elemento valioso en el proceso decisorio?

7.- ¿Cómo habremos de diagramar y sistematizar las revelaciones en las notas a los estados contables para que su lectura resulte provechosa y no incida negativamente en la comprensibilidad de los mismos?

Preguntas como éstas no pueden contestarse simplemente a través de razonamientos deductivos. Ellos resultan imprescindibles para la fundamentación científica de las propuestas efectuadas a la luz de los desarrollos en disciplinas vinculadas (economía, administración, sociología, psicología). Pero sólo la realización de análisis empíricos permitirá ir acercándonos hacia modelos de información que los usuarios encuentren más provechosos. Ellos constituirán el feed-back más razonable para el perfeccionamiento de nuestro producto.

En nuestro país el período de consulta al cual se someten Proyectos de Resoluciones Técnicas constituye un buen momento para iniciar la incursión en este tipo de contrastaciones empíricas a través de la circularización de cuestionarios sistemáticamente elaborados que planteen cuestiones no solo a los profesionales sino a los organismos de contralor y a los emisores y usuarios de los estados contables a través de la selección de muestras representativas de los mismos.

3.- OPORTUNIDAD DE LA PUBLICACION DE LA INFORMACION FINANCIERA

Tomamos este título del Capítulo IV, punto 5.4 de un reciente libro que vincula la investigación empírica, los mercados de capitales y el paradigma contable de utilidad (14). En esa línea de pensamiento creemos que el tema de oportunidad de la publicación de la información contable financiera presenta dos aspectos:

a) rapidez de presentación de los Estados Contables;

y b) frecuencia de emisión de los citados

Las normas contables profesionales argentinas vinculadas a la denominada "Exposición Contables" (RTs N°s 8, 9 y 11) no establecen ninguna precisión respecto a la oportunidad de presentación, ya sea rapidez, ya fuera frecuencia. Al tratar el tema de la Utilidad, la RT 8 dice (15):

"...existe un interés general en que los datos contenidos en dichos estados se presenten adecuadamente (subrayado nuestro) de modo que la información sea útil."

con lo que indica que su objetivo es proponer diseños de presentación pero no frecuencia ni rapidez.

A su vez, la RT10, en su segunda parte B 1.4 dentro de la familia, de cualidades o requisitos generales de la información contable, denominada "La información debe ser viable", incluye dos incisos vinculados a nuestro tema:

"f) Oportunidad: la información debe emitirse en tiempo y lugar convenientes para los usuarios.

g) Celeridad: la información debe ser suministrada con la mayor rapidez posible. (16)

Creemos que estas cualidades generales deberían producir plazos concretos en materia de celeridad y frecuencias concretas en materia de oportunidad.

El tratadista Fowler Newton comenta ambos requisitos. En materia de oportunidad coincide con el concepto estadounidense N° 2 (SFAC 2) que señalaría que "la información debe estar disponible para quienes toman decisiones cuando todavía tiene capacidad de influir en ellas" (17).

Luego afirma "el incumplimiento de este requisito puede obedecer a demoras en la preparación de la información o en la comunicación de información ya preparada, aspecto este último que es ajeno a la disciplina contable" (18). Rechazamos esa afirmación, para nosotros la disciplina contable es responsable del momento en que llega su mensaje al usuario. En cuanto su preparación no creemos que "desde el punto de vista práctico, el requisito de oportunidad esté en conflicto con el de aproximación a la realidad" (19); para nosotros la información contable siempre será estimativa y no se puede demorar esperando confirmación a través de los hechos.

Respecto a "Celeridad" Fowler Newton lo coloca entre los "requisitos que no parecen serlo". Aquí vuelve a reducir el dominio de la Contabilidad y dice "la

celeridad en la provisión de la información ya preparada es una cuestión ajena a la técnica contable" (20). Tal vez lo sea a una visión reduccionista de la Contabilidad pero si creemos que esta es una Tecnología Social y no mera técnica entrará en su campo y en el ejercicio profesional del Contador la necesaria celeridad.

Al tratar la periodicidad de la información contable para uso externo, o sea Estados Contables, este autor reconoce que la escasa frecuencia y la demora de la emisión de los mismos "reducen la utilidad de los estados contables." (21)

Es oportuno destacar que la Comisión Nacional de Valores de la Republica Argentina redujo drásticamente los plazos de presentación de los estados contables del siguiente modo:

Anuales: antes de 1992 110 días corrido ahora 70 días corridos
Intermedios (trimestre) antes de 1992 70 días corrido ahora 42 días corridos

Pero nosotros consideramos que la herramienta del procesamiento electrónico de datos y la evolución de la Teoría Contable permitirá seguir reduciendo los plazos tendiendo a que desaparezca el lapso entre el cierre del período y la emisión del informe.

Además, los estados contables intermedios se hacen cada vez más necesarios para los usuarios y más fáciles de emitir para sus responsables. Reducir del año al trimestre y al mes son etapas posibles.

Los contadores debemos asumir este desafío para actuar en función de la realidad socio-económica actual y consideramos que los emisores contables deben contemplar en forma explícita y concreta el tema de plazos y el de frecuencia.

Debería intentarse reducir lo más posible el período de hechos posteriores al cierre que merecen un tratamiento especial en el proyecto de Norma RT 8 punto B 15.

Nuestra propuesta concreta en este tema sería:

a) Fijación de plazos de presentación de los Estados Contables incluyéndolos en las Normas Contables Profesionales.

b) Normas contables profesionales que obliguen a la emisión de los estados contables intermedios, con su respectiva auditoría completa desechando la revisión limitada.

c) Reducción drástica de los plazos de presentación de los Estados Contables a presentar por las entidades que recurren al ahorro público, ya sea que coliquen en Bolsa o sean Bancos, Financieras y entidades similares, v. gr: AFJP.

d) Obligación de presentar estados contables mensuales los entes citados en (c).

4.- NUEVOS DISEÑOS DE ESTADOS CONTABLES

Tua Pereda, en 1991, indica que han surgido nuevos estados financieros que esquematiza así:

"Tendencias actuales y probables de la información financiera:

a) Complementos a la Información financiera

I- Estados Financieros

- 1) Intermedios
- 2) Multicolumna
- 3) Previsionales
- 4) Simplificados

II- Nueva información

- 1) Pronósticos
- 2) Segmentos

III- Nuevos estados

- 1) Origen y aplicación de fondos
- 2) Valor añadido
- 3) Flujos de tesorería
- 4) Flujos con el gobierno
- 5) Variación de la Inversión
- 6) Objetivos de la empresa
- 7) Variación en el neto

b) Información no financiera

I- Contabilidad social

II- Contabilidad de recursos humanos" (22)

Según Senderovich y Geli se podrían presentar 38 estados financieros vinculados a la situación económica, financiera y patrimonial de una entidad. Podría servir de guía para creación de nuevos diseños y nuevos contenidos de Informes Contables para terceros los que detallan estos autores, por ejemplo:

"1- Rentabilidad de la empresa: niveles actuales y necesarios para abonar dividendos adecuados y mantener el ritmo normal de crecimiento de activos fijos y capital de trabajo, conforme a una equilibrada estructura de financiación

7- Relación costo-utilidad-volumen: nivel de ventas necesarias para que la empresa comience a generar utilidades (punto de equilibrio)

15- Magnitud y modalidades de la tasa histórica de crecimiento de la empresa. Carácter constante o irregular.

16- Efectividad de la respuesta a presiones del mercado: necesidades de modernización de la planta e integraciones del proceso industrial

20- Rotación por líneas de producto: relación de producción y venta, con la inversión afectada a cada línea. (23)

En ambos casos, notamos la existencia de nuevas demandas de los usuarios de los estados contables de publicación o de presentación a terceros que no se satisfacen con la normativa actual.

La normativa general profesional contable en la Argentina (RT N° 8) establece como Estado Básicos, los siguientes: (24)

- "1. Estado de situación patrimonial o balance general.
2. Estado de resultados (en los entes sin fines de lucro, estado de gastos y recursos)
3. Estado de variaciones del capital corriente o de origen y aplicación de los fondos.

En todos los casos debe respetarse la denominación de los estados básicos. Estos deben integrarse con la información complementaria, lo que es parte de ellos"

Además, propone como Estados Complementarios (25):

- "1. Estado de Situación Patrimonial o Balance General Consolidado

2. Estado de Resultados Consolidado

3. Estado de variaciones del capital corriente o estado de origen y aplicación de los fondos consolidados"

Los países integrantes del MERCOSUR no tienen a este respecto mayores exigencias que nuestra normativa. Entendemos que aquí hay un vacío importante para los usuarios por cuanto la información proyectada (racionalmente elaborada) y el control de los desvíos incurridos constituirían importantes elementos de juicio para los terceros interesados en los estados contables:

Al dictarse la Resolución Técnica N° 11 se agrega algo para los entes sin fines de lucro que consideramos necesario extender a todo tipo de ente modificando lo expuesto en la RT 8 citada.

En el Capítulo VII de Información Complementaria se efectúa la siguiente propuesta:

"E. Información presupuestada

En función de la naturaleza jurídica de los entes sin fines de lucro y de los órganos directivos y administrativos respectivos, se recomienda incorporar, en la respectiva información complementaria, un anexo o cuadro en el que se incluya el detalle de los componentes del presupuesto económico y/o financiero, si existiere, aprobado por el órgano de máximo nivel decisorio del ente, al inicio del período, reexpresado en moneda homogénea del cierre, así como el monto final de recursos y gastos y/u orígenes y aplicaciones y los correspondientes desvíos. Asimismo, es recomendable exponer, también, si existiere, el presupuesto económico y/o financiero para el ejercicio venidero." (26)

Se nota que no se ha utilizado la expresión estados proyectados pero consideramos que es más adecuada que presupuestos. Opinamos que haría falta obligar a presentar cada uno de los Estados Básicos y Complementarios así:

1. Estado de Situación Patrimonial o Balance General Proyectado
2. Estado de Resultados Proyectado
3. Estado de Evolución del Patrimonio Neto Proyectado
4. Estado de Variaciones del Capital corriente o de origen y aplicación de los fondos Proyectados

5. Estado de Situación Patrimonial o Balance General Consolidado Proyectado.

6. Estado de Resultados Consolidado Proyectado

7. Estado de variaciones del capital corriente o estado de origen y aplicación de los fondos consolidados Proyectado.

En todos los casos la proyección es por el lapso hasta que se emita un nuevo juego de Estados Contables que permita elaborar:

1. Estado de Situación Patrimonial o Balance General de Desvíos Incurridos.

2. Estado de Resultados de Desvíos Incurridos.

3. Estado de Evolución del Patrimonio Neto de Desvíos Incurridos.

4. Estado de variaciones del capital corriente o de origen y aplicación de los fondos de Desvíos Incurridos.

5. Estado de Situación Patrimonial o Balance General Consolidado de Desvíos Incurridos.

6. Estado de Resultados Consolidados de Desvíos Incurridos.

7. Estado de variaciones del capital corriente o estado de origen y aplicación de los fondos de Desvíos Incurridos.

Si bien lo tratado en este acápite parecería, en principio, no corresponderse con la revisión planteada como tema de este debate, entendemos que resulta sumamente relevante. No basta con la definición de un modelo para plasmar los hechos acaecidos, es necesario emprender el camino para mejorar la calidad de los informes contables a través de proyecciones adecuadas.

Notas Bibliográficas:

- (1) FOWLER NEWTON: "Cuestiones Contables Fundamentales" Ed. Macchi - 1992 - pág. 356 (el subrayado es nuestro).
- (2) FOWLER NEWTON: op. cit. en 1 pág. 365. (el subrayado es nuestro).
- (3) El 25 de marzo de 1994, la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) aprobó ciertas modificaciones al Reglamento del Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT). Entre los cambios introducidos cabe destacar los siguientes:
 - a) se dispuso diferenciar los pronunciamientos emitidos por el CECyT, denominando "informes" a aquellos que contienen los resultados de estudios e investigaciones o bien opiniones y comentarios de sus autores, que la FACPCE puede o no compartir, y "proyectos de resoluciones técnicas" a aquellos que incluyen propuestas de normas profesionales.
- (4) op. cit. en (1).
- (5) op. cit. en (1) págs. 372/3.
- (6) International Accounting Standards Committee: "Annual Review 1993", págs. 8 y 9, Londres, 1993.
- (7) INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE International Accounting Standards 1994, London, 1994, p.8
- (*) Observadores
- (8) Idem (7) p. 9 y 10
- (9) AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, A Statement of Basic Accounting Theory, A.A.A., 1986. (traducción)
- (10) ibidem p. 7 (traducción)
- (11) FACPCE, CECyT, Informe Replanteo de la Técnica Contable. Su estructura básica. Su acercamiento a la Economía, Buenos Aires, Ediciones Macchi, 1980
- (12) RUPIL, Claudio, "El Sistema de Información de los entes económicos y el Sistema Contable Un estudio de casos", Santa Fe, 1994, inédito.
- (13) GARCIA CASELLA, Carlos Luis et alrli, "Un aporte a la investigación empírica: utilidad de los cambios introducidos por la Resolución 195 de la Comisión Nacional de Valores, 1994, inédito.
- (14) TUA PEREDA, Jorge La investigación empírica en Contabilidad. La hipótesis de eficiencia del mercado Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid España 1991 pág. 145 y ss.
- (15) FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONOMICAS Resolución Técnica 4 a 10 Rosario 1993 pág 117 (16) Idem, pág 187
- (17) FOWLER NEWTON, Enrique Cuestiones Contables Fundamentales Macchi, Bs. As. 1992 p. 86 (18) idem (19) Idem
- (20) idem pág. 101 (21) Idem pág 18.
- (22) TUA PEREDA, Jorge "La investigación empírica en Contabilidad. La hipótesis de eficiencia del mercado" -Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid España 1991 pág. 65
- (23) GELI, Alejandro C. y SENDEROVICH, Isaac A. "Sistema estratégico de inversiones" Ediciones Macchi Bs. As. 1972, págs. 22 a 30.
- (24) CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS Resoluciones Técnicas 4 a 10 Federación Argentina de Consejo Profesional de Ciencias Económicas - Rosario 1993 pág 122
- (25) Idem
- (26) CECyT "Resolución Técnica N° 11" FACPCE Buenos Aires sin fecha pág 40