

**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)

CAPÍTULO N° 24:
INFORME SOBRE EL STATEMENT
AAA 1966

24.- Informe sobre el Statement AAA 1966.

En 1964 el Comité Ejecutivo de la A.A.A. designó un comité para que preparara una declaración sobre "teoría contable básica". El objetivo de este comité se planteó de la siguiente manera:

... desarrollar una declaración integrada sobre teoría contable básica que sirva como guía para educadores, profesionales y otros interesados en contabilidad. Esta declaración, que debe ser lo más concisa posible, debe incluir una adecuada fundamentación de las posiciones que se tomen, así como las explicaciones suficientes para proporcionar claridad.

Entre los temas que el comité puede abordar se encuentran el rol, la naturaleza y las limitaciones de la contabilidad, tanto en la actualidad como en el futuro; el marco conceptual apropiado para una declaración coordinada sobre teoría contable y la posibilidad de implementar sus conclusiones.

CAPITULO I INTRODUCCIÓN

En la introducción a la declaración se esclarecen algunos términos a utilizar en el trabajo, y se señalan los objetivos perseguidos.

Así, definen el término "teoría" como un conjunto coherente de principios hipotéticos, conceptuales y pragmáticos que forman un marco general de referencia para un campo de estudio.

Se plantean como objetivos:

(1) identificar el campo de la contabilidad para que puedan realizarse generalizaciones útiles sobre ella y pueda desarrollarse una teoría;

(2) establecer standards para juzgar la información contable;

(3) señalar posibles mejoras para la práctica contable

(4) proporcionar un marco útil para los investigadores de la contabilidad que busquen expandir los usos de la contabilidad y el alcance del objeto de la misma a medida que las necesidades de la sociedad se acrecientan.

Definen a la contabilidad como:

... el proceso de identificar, medir y comunicar información económica para permitir que los usuarios de la información puedan emitir juicios fundamentados y tomar decisiones.

Esto implicaría, en principio, una restricción a información de carácter económico pero aclaran que el concepto de "economía" involucrado en la definición abarca cualquier situación en la que deba tomarse una decisión que

lleve implícita la existencia de recursos escasos, por lo que no se trataría de "información económica" sino de "decisión sobre aspectos económicos".

El término "medición" incluye la elección de un método contable (v.gr. LIFO para inventarios o diferimiento de impuesto a las ganancias para la determinación del resultado).

Señalan que esta definición de contabilidad planteada es más amplia que otras puesto que la información contable puede basarse en varios tipos de datos no necesariamente transaccionales. Con esto, entendemos que se amplía el concepto para incluir datos brutos y elaborados de tipo no monetario. No limitan el campo de acción de la contabilidad a entidades lucrativas sino que consideran que los sistemas de información son diseñados para todo tipo de entes.

OBJETIVOS DE LA CONTABILIDAD

Plantean que la contabilidad tiene como objetivos el proporcionar información para los siguientes propósitos:

1. Tomar decisiones relativas a la utilización de recursos limitados, incluyendo la identificación de áreas de decisión cruciales y la determinación de objetivos y metas.
2. Dirigir y controlar eficazmente los recursos humanos y materiales de una organización.
3. Mantener e informar sobre la custodia de los recursos.
4. Facilitar funciones y controles sociales.

ALCANCE DE LA CONTABILIDAD

Se señala la importancia de la contabilidad predictiva, indicando que en los últimos años ha aumentado la demanda de técnicas contables que se refieran a los planes futuros, puntualizando que esta tendencia ha de continuar:

... se lleva el registro histórico, como se estudia toda la historia, para utilizar sus lecciones como una guía para el futuro ...

La demanda de información contable, aunque se trate de información histórica, es para la toma de decisiones y éstas casi siempre se orientan al futuro.

Indican además, que la contabilidad no tiene por que limitarse a proporcionar información sobre recursos económicos, siendo posible que como "proceso de medición y comunicación" pueda ser aplicada a una variedad de temas.

LOS MÉTODOS DE LA CONTABILIDAD

La metodología contable incluye diversas técnicas y procedimientos para la medición, descripción e interpretación de datos económicos. Ellos incluyen no sólo los generalmente aceptados sino también los que poseen adecuada fundamentación. Determinados atributos de los recursos económicos se describen a través de métodos específicos para medir su magnitud en dólares u otra unidad. El resultado de este proceso descriptivo e interpretativo se expone en forma de informes contables.

El propósito de desarrollar una teoría contable es establecer standards para juzgar la aceptabilidad de los métodos contables. Así, deberían aplicarse aquellos procedimientos que respondieran a dichos standards. La ausencia de una teoría contable aceptada ha llevado a que muchos contadores equiparen la "teoría contable" con la suma de las prácticas contables en uso. Por lo tanto, carecen de un criterio lógico que les permita aceptar o rechazar diversas prácticas.

En este pronunciamiento se han formulado standards que proporcionarán una base para aceptar o rechazar métodos contables corrientemente utilizados o a utilizar en el futuro.

CAPITULO II NORMAS DE CONTABILIDAD

Se recomiendan cuatro normas para proporcionar criterios a utilizar en la evaluación de información contable potencial. Se señala la importancia del juicio profesional en la aplicación de los mismos puesto que su cumplimiento puede ser parcial.

Las normas son:

1. Relevancia
2. Verificabilidad
3. Imparcialidad
4. Cuantificabilidad

Se recomiendan cinco guías para la comunicación de la información contable:

1. Adecuación al uso esperado
2. Revelación de relaciones significativas
3. Inclusión de información contextual

4. Uniformidad de practicas dentro y entre entidades

5. Consistencia de las practicas a través del tiempo

Se reconoce que puede haber solapamiento entre las cuatro normas y las cinco guías, indicándose que las ultimas si bien son importantes son menos fundamentales.

1. Relevancia: la información debe ser útil para las acciones que ha de facilitar o los resultados. Para la aplicación de esta norma es de fundamental importancia conocer o asumir las necesidades de información de los potenciales usuarios de la información.

2. Verificabilidad: implica que si dos o mas personas calificadas examinan los mismos datos deben llegar a mediciones o conclusiones esencialmente similares. Es importante porque los usuarios en general tienen acceso limitado a los datos y a veces tienen intereses opuestos.

3. Imparcialidad: los hechos deben determinarse e informarse imparcialmente. Las técnicas utilizadas no deben ser tendenciosas. La información sesgada puede tolerarse internamente pero no es aceptable para usuarios externos.

4. Cuantificabilidad: se refiere a la asignación de números a la información. El dinero es la mas común pero no la única unidad de medida utilizada por los contadores. Cuando se presenta información no monetaria no debe implicarse su mensurabilidad. A la inversa, cuando se brinda información cuantitativa sin advertencia, el contador debe asumir responsabilidad por su mensurabilidad.

La Contabilidad, en su aspecto histórico, es principalmente un recurso para expresar la actividad económica en términos monetarios. Sin embargo, tales expresiones no constituyen la totalidad de la Contabilidad o de la cuantificación, por cuanto la cuantificación puede considerarse como la asociación de un número con una transacción o una actividad en donde los números asignados obedecen a leyes o procedimientos aritméticos prescriptos. No hay especificación respecto a si estos números representan dólares, pies, toneladas, o grados Fahrenheit.

Para distinguir la cuantificación en general de la asignación de mediciones monetarias, esta última puede considerarse como un caso especial de cuantificación y denominarse valuación. De este modo, sin reducir a la Contabilidad a un área predeterminada rígidamente, puede decirse que la preocupación fundamental de los contadores reside en la cuantificación y en los datos cuantificados.

La cuantificación de datos les adiciona utilidad. La medición en su aspecto más primitivo involucra la conformación de clases de objetos o acontecimientos equivalentes. Esta es la base de identificación.

reconocimiento y clasificación de objetos comunes. Subiendo en la escala de medición, se comunica más información sobre los ítems medidos. Se progresa desde pronunciamientos sobre igualdad (dentro de las clases) a través del conocimiento de relaciones de mayor o menor (relaciones posicionales) hasta pronunciamientos sobre la magnitud de las diferencias y finalmente, ratios. Si bien la información cualitativa es importante, la función contable enfatiza la cuantificación representada por números para aumentar la utilidad.

No hay razón para establecer que la única medición deba ser la "valuación" en términos monetarios. Es posible concebir que la Contabilidad trate sobre varias mediciones y lo haga en una forma sistemática, por ejemplo, un vector o número de mediciones. Finalmente, no hay razón para sostener que un solo número - un valor puntual o medición determinada - deba utilizarse siempre. La transacción o evento podría ser representado por más de un número o valor monetario. En este caso podría utilizarse un rango o intervalo estimado para el evento. Los intervalos presupuestados pueden tratarse de forma rigurosa por técnicas estadísticas e incluirse en el alcance de la función del contador. El desarrollo de la Contabilidad debe seguir a la Economía y a la Tecnología Administrativa y esto requiere un uso más amplio de métodos cuantitativos.

CAPITULO III INFORMACIÓN CONTABLE PARA USUARIOS EXTERNOS

Señalan 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, puesto que cierta clase de información es relevante para muchas decisiones. Sin embargo señalan que a medida que se conozca mas acerca de los usuarios externos y se refinan los modelos decisorios, la teoría y la práctica contable cambiarán.

La propuesta que realizan de incluir información basada en mas de un criterio de medición a través de múltiples columnas tiene como sustento la crítica al criterio de costo histórico como base para predecir ganancias futuras, solvencia o eficacia gerencial. Al respecto señalan;

La información basada en el costo histórico es relevante pero no resulta adecuada para todos los propósitos. Por lo tanto recomiendan que se brinde información sobre la base de valores corrientes además de sobre la base de costo histórico en doble columna.

Esto tiene la ventaja de revelar el impacto de los cambios en el contexto. Puesto que la información histórica refleja transacciones de mercado, la información a valores corrientes refleja transacciones de mercado más las influencias de mercado "no realizadas" y la diferencia entre ambas muestra el efecto de las influencias contextuales no realizadas.

Adicionalmente recomiendan la presentación de información detallada con potencialidad para satisfacer distintos tipos de necesidades informativas (v. gr. separación de gastos fijos y variables o elementos controlables y no

controlables y separación de ingresos, costos y gastos y activos por líneas de productos o divisiones).

Las otras recomendaciones efectuadas son:

1. Mayor reconocimiento de contratos ejecutorios.
2. Adopción del método de la "compra" en lugar del de la "fusión de intereses" para reflejar las combinaciones de negocios.
3. Mayor reconocimiento de los valores de descubrimiento y acrecentamiento (tenencia).
4. Reconocimiento de impuesto diferido a las ganancias cuando sea relevante.
5. Mayor precisión en el cálculo de depreciaciones y obsolescencia.
6. Activación de costos (tales como los de investigación y desarrollo) incurridos para brindar beneficios futuros cuando tales beneficios puedan medirse.

UTILIZACIÓN EXTERNA DE LA INFORMACIÓN CONTABLE

La información contable, utilizada como elemento de apoyo para la realización de proyecciones, es especialmente relevante en lo que se refiere a:

- Ganancias futuras de entidades con fines de lucro:

En este caso es fundamental la medición y adecuada exposición de las ganancias pasadas aunque la predicción implica mucho más que la simple extrapolación de tendencias. Por lo tanto, en la predicción de ganancias futuras deberían considerarse cambios en factores contextuales, tales como los que se derivan de las acciones de la competencia que resultan en cambios en el volumen físico y en los precios y otros que afectan la demanda de los productos de la empresa. Deben considerarse los cambios en los precios de los insumos lo cual involucra la consideración de innumerables supuestos sobre condiciones económicas futuras internas y externas.

- Posición financiera y liquidez:

Esto es de mayor importancia especialmente para los acreedores de corto plazo y para los clientes y empleados que necesitan acotar la incertidumbre inherente en el repago de deudas de corto plazo. Las proyecciones de largo plazo están más ligadas a las de ganancias. Es necesario considerar también factores contextuales que no están bajo el control de la empresa tales como el costo esperado de mantenimiento de la capacidad productiva y las tasas de interés y alícuotas de impuestos y los que

se hallan bajo control de la empresa como los planes de crecimiento, la política de dividendos y los métodos de financiación.

Los estados de origen y aplicación de fondos y de variaciones en el capital de trabajo de períodos pasados pueden resultar útiles para las proyecciones siempre que se considere: a) la naturaleza repetitiva o no repetitiva de las distintas clases de transacciones y b) la influencia que pueden tener los cambios en las políticas administrativas y los factores contextuales.

Las proyecciones de posición financiera y de liquidez también son importantes para usuarios externos de información de entidades sin fines de lucro.

- Efectividad de la gerencia:

Constituye uno de los elementos más difíciles del proceso de predicción. Es de fundamental importancia la separación de los resultados que están bajo el control de la gerencia de aquellos no controlables.

- Custodia:

Los standards y los usuarios externos.

Desde el punto de vista de los usuarios externos resulta esencial que la información sea relevante para sus necesidades. Algunas veces, los contadores al elaborar información que resulte útil deben sacrificar algún grado de relevancia para cumplir con los requisitos de verificabilidad, imparcialidad y cuantificabilidad.

En lo que atañe a cuantificabilidad señalan que puesto que la exactitud de muchas mediciones contables dependen de la actividad futura, no existe una razón que fuerce al contador a no utilizar en sus informes rangos de estimación o distribución de probabilidades. Señalan que quizás se ha tenido una visión demasiado estrecha de lo que significa la cuantificación.

Sugieren que los contadores estén abiertos a la posibilidad de aplicar nuevos métodos de medición para desarrollar información cuantitativa adicional para usuarios externos (v. gr. grado de satisfacción del personal, de la clientela, calidad de productos, reputación, etc.).

CAPITULO IV - INFORMACIÓN CONTABLE PARA LA GERENCIA (USUARIOS INTERNOS)

Después de destacar el escaso desarrollo de la contabilidad gerencial hasta el momento, y la creciente atención prestada a esta área en los últimos años, parten, para la propuesta a efectuar, de una definición efectuada en 1958 por el Comité de Contabilidad Gerencial de la A.A.A.:

"... la contabilidad gerencial es la aplicación de técnicas y conceptos adecuados para procesar los datos económicos históricos y proyectados de una entidad de manera de asistir a la gerencia para el establecimiento de planes para lograr objetivos económicos razonables y para tomar decisiones racionales que lleven al cumplimiento de tales objetivos."

Los autores analizan la definición de la siguiente forma:

"Aplicación de técnicas y conceptos adecuados":

Esta definición no implica restricciones de alcance de la función contable. El contador gerencial deberá hacer uso no sólo de su propia tecnología y de la economía sino también de las ciencias de la administración y del comportamiento. Puesto que la gerencia está demandando la utilización de datos cuantitativos en áreas en donde prevalecían juicios de tipo cualitativo el contador debe estar preparado para proporcionar mediciones basadas en otras disciplinas. Para ello debe entender las necesidades de información de manera de poder proporcionar datos relevantes para ser utilizados en los modelos de toma de decisiones. Como mínimo el sistema contable debe proporcionar los medios para evaluar que la información necesaria sea la apropiada.

No existe razón para sostener que la información contable gerencial deba estar construida por las convenciones que rigen a la información para terceros ni condicionada por la naturaleza de las obligaciones de los contadores hacia terceras partes ó hacia la sociedad en general excepto en lo que se refiere a la adecuada revelación de los resultados que se derivan de las decisiones en base a información interna y al control de los mismos (incluyendo los controles provenientes de consideraciones sociales).

"Datos Históricos y Proyectados":

La inclusión de proyecciones en el alcance de la contabilidad gerencial es fundamental y se halla implícita en la explicitación y evaluación de alternativas y en la consideración de nuevas alternativas. Esta inclusión no es el elemento distintivo entre la información interna y externa pues ambas la consideran si la tarea contable se desarrolla apropiadamente. Pero la utilización por parte de los contadores de proyecciones y pronósticos, como es el caso en el análisis de posibilidades hipotéticas como alternativas, es, al menos en la actualidad, más importante y apropiada para satisfacer las necesidades de la gerencia que para cubrir la función de información externa.

"Datos económicos":

La contabilidad interna se refiere a mediciones económicas que a menudo, aunque no siempre, se expresan en términos financieros o monetarios. Cada vez se hace más necesaria la consideración de datos de importancia económica que no se expresan financieramente. Resulta difícil que el contador acepte la responsabilidad de un conjunto de datos financieros sin

involucrarse en la porción cada vez mayor del sistema de información de la organización.

"Asistir a la gerencia":

Esto hace énfasis en el rol de servicio de la contabilidad para proporcionar información para la toma de decisiones gerenciales y monitorear su implementación. Es importante distinguir entre la función de información (contabilidad) y la función de toma de decisiones (gerencia).

"Establecimiento de planes para tomar decisiones racionales"

Destacan tres implicancias de la definición:

1).- La contabilidad no sólo ayuda en la formulación de planes y en la guía de decisiones para alcanzar objetivos, también asiste para el establecimiento de las metas y en la evaluación de la razonabilidad de los objetivos.

2).- Las consideraciones económicas son inherentes a toda la actividad organizacional desarrollada para alcanzar objetivos sean éstos económicos o no. El comité considera que la contabilidad puede ser útil tanto en el establecimiento de objetivos económicos como no - económicos.

3).- El alcance de los objetivos implica no sólo planeamiento sino también implementación y control. La función de control está íntimamente ligada a la contabilidad.

Indican que el sistema contable debe servir para satisfacer las necesidades informativas implícitas en las funciones de planeamiento y control.

Estas funciones se analizan para proporcionar una base de discusión sobre las necesidades de información de la gerencia. El planeamiento es primordialmente una actividad de toma de decisiones que involucra la selección de alternativas. El control asegura que los planes se ejecuten. Los requerimientos de información son a menudo diferentes y el sistema contable debe ser capaz de responder a las necesidades de ambas funciones.

Abordan el problema de las necesidades de información contable de la gerencia desde el punto de vista de la información proporcionada por el modelo de sistema contable tradicional y de la obtenida en forma separada de este modelo, a pesar de lo cual recalcan que este enfoque es meramente a efectos expositivos puesto que el comité aboga por la existencia de un sistema de información contable unificado.

Del análisis efectuado concluyen que:

- el modelo convencional, a través de la comparación de sus salidas con los objetivos y la determinación de la posición financiera, es muy útil para la función gerencial del control. Pueden efectuarse pronósticos a través del análisis de las salidas a lo largo del tiempo. A través de una estructuración adecuada el modelo convencional puede brindar información muy útil sobre la base de áreas de responsabilidad. Sus deficiencias principales se hallan en lo relativo al planeamiento y la evaluación de alternativas gerenciales.

- para proporcionar información relevante a la gerencia el contador debe ir mas allá del modelo convencional y de los datos transaccionales basados en el criterio del costo histórico. Las áreas en las cuales se pueden lograr avances importantes incluyen: análisis de comportamiento de los costos, proyecciones de cash flows, información de alternativas proyectadas a través del uso de rangos de probabilidades de distribución en lugar de proyecciones con un solo valor y el desarrollo de modelos de manejo de inventarios y otras técnicas de simulación.

Información contable proporcionada en forma separada del modelo Convencional

Tras reconocer que la contabilidad continuará desarrollándose a través de una ampliación de su alcance e importancia, el comité propone que la recolección y procesamiento de datos económicos que cumplan con los standards establecidos en este estudio sean reconocidos como una parte esencial de la contabilidad y que las salidas de estos procesos, ya sean históricas o proyectadas, uni-valoradas o probabilísticas, expresadas en unidades monetarias o en otras se consideren parte de la función contable. La distinción entre información contable y no contable se torna cada vez más difusa y el problema de los teóricos de la contabilidad es en este marco la evaluación del impacto de los desarrollos en las ciencias de la administración y en la tecnología de la computación en 1) la consistencia del modelo propuesto, 2) su alcance y 3) los supuestos en los que se basa. El problema de los contadores practicantes es cumplir con el desafío creciente de proporcionar información relevante.

Se ejemplifican las características cambiantes de la información contable para el planeamiento y el control.

Planeamiento: Utilización de técnicas de análisis marginal incluyendo modelos que contemplen no sólo relaciones lineales sino también funciones no lineales con múltiples variables simultáneamente.

Utilización de proyecciones de cash flows para justificar inversiones de capital considerando el riesgo. Entre los métodos utilizados algunos consideran explícitamente el riesgo y pueden incorporar como restricciones al período de repago. Estos métodos utilizan modelos analíticos combinados con técnicas computacionales. Aunque esta metodología de análisis marginal no

es considerada como parte natural del modelo convencional, resulta una importante herramienta de contabilidad gerencial y está siendo incorporada hasta el punto de resultar importante ya para el área de información externa.

El desarrollo y manipulación de modelos de política y control de inventarios es otro ejemplo de técnicas analíticas aparte del "sistema convencional". Estos modelos aparte de la planificación están siendo relacionados con consideraciones financieras y aún se están incorporando en el modelo convencional presupuestario.

Finalmente, la simulación, sola o junto con uno o más modelos analíticos, está resultando ser una de las técnicas más útiles para abordar problemas complejos de negocios a través de procesos iterativos (con técnicas del tipo Monte-Carlo o heurísticas).

Control:

Aunque el modelo contable convencional es razonablemente apto para la función de control, los nuevos desarrollos tecnológicos están alterando la estructura organizacional, lo que tiene efectos sobre el propio proceso de control y la información que el mismo demanda. El comité considera que el avance se da en dos direcciones:

a) el control se efectuará a través de las líneas funcionales para reflejar la organización integrada producida por la computadora y

b) se refiere al tipo y al nivel de control que será cada vez menos una función orientada al contacto personal y se basará cada vez más en el conocimiento técnico y en programas de "control automático". Como ejemplo señalan que en la evaluación de presupuestos tras los hechos se están basando en modelos de optimización sobre lo que debería haber ocurrido. De esto a la evaluación "on-line" y al monitoreo del desempeño en tiempo real hay sólo un paso.

CAPITULO V - EXTENSIÓN DE LA TEORÍA CONTABLE

Señalan que los cambios tecnológicos y los avances en el conocimiento sobre el comportamiento humano han producido un cambio en el alcance y en los métodos contables. En el capítulo se señalan las configuraciones que están emergiendo y se sugieren áreas para futura investigación contable.

Indican las siguientes áreas en las cuales se están produciendo cambios y que influirán en la contabilidad en el futuro

1. Conocimiento sobre los procesos de decisión
2. Conocimiento sobre el comportamiento humano
3. Tecnología de computación y diseño de sistemas

4. Técnicas de medición y teoría de la información

En función a estos desarrollos pronostican una ampliación de la teoría y práctica contables y suponen que en el futuro la teoría contable será más normativa y menos descriptiva que en el pasado. El alcance de la contabilidad puede incluir la medición y comunicación de datos sobre actividades socioeconómicas pasadas, presentes y futuras. Indican que el mejoramiento de los métodos de control y de toma de decisiones se convertirán en objetivos prioritarios de la contabilidad.

Indican que probablemente se produzca un solapamiento entre la contabilidad y otras disciplinas lo que podrá traer aparejado un nuevo tipo de "profesión informativa". Para que los contadores puedan seguir manteniendo su posición relativa actual en el transcurso de esta transición, consideran necesario que se investigue en las siguientes áreas:

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.

Es necesario dirigir la investigación a la relación existente entre los objetivos de las organizaciones y de los individuos. Los resultados podrían revelar necesidades contables bajo diferentes condiciones y para distintos objetivos y las interrelaciones entre los modelos de decisión de los usuarios con la naturaleza y forma de la información requerida y del propio modelo contable.

La información influye en el proceso decisorio y el proceso decisorio influye en la información requerida. Más aún, la naturaleza de la estructura teórica de la contabilidad está fuertemente vinculada con algunos de estos modelos (teoría de la red) y los desarrollos en un ámbito influyen en nuestra comprensión del otro.

2. Impacto de las mediciones en las acciones humanas.

Puesto que el ser humano parece estar influenciado por el tipo de información que recibe es necesario conocer de qué forma diferentes mediciones contables influirán en el pensamiento de los decididores y de la sociedad en general. Puede ocurrir que las actividades económicas sean redireccionadas por diferentes métodos de medición. Por ejemplo, si se juzga a un individuo como exitoso o no exitoso en términos de alguna medición objetiva, resulta plausible asumir que dicho individuo aprenderá a desempeñarse de forma tal de maximizar su medición indicadora de éxito.

3. Mejoramiento de las técnicas de medición y comunicación.

Los autores indican que, puesto que la información reduce la incertidumbre, debe investigarse la naturaleza de la información en términos de la naturaleza de la incertidumbre. De la combinación de estas ideas con

otros desarrollos en el área de la comunicación humana, señalan la conveniencia de proporcionar un puente entre la teoría contable actual y los nuevos desarrollos. Para comenzar, proponen realizar un estudio empírico sobre todos los flujos de información dentro de una empresa de manera de revelar la gran cantidad de información que actualmente se transmite fuera del alcance actual del sistema de información contable y el problema de medición implícito en la cuantificación de cierta información para que encuadren en un futuro sistema de información contable.

Indican finalmente que:

Hasta que se avance mucho más en el conocimiento de estas áreas, las fronteras y la estructura de la teoría contable del futuro permanecerá indeterminada.

ESQUEMA PROPUESTO SOBRE LA ESTRUCTURA DE LA FUTURA TEORÍA CONTABLE

Parten del supuesto de que la teoría contable futura será más normativa y menos descriptiva que en el pasado haciendo énfasis en aspectos de medición y comunicación.

1.- Alcance de la disciplina:

A.- OBJETIVO DE LA FUNCIÓN CONTABLE: medición y comunicación de datos sobre actividades socioeconómicas pasadas, presentes y futuras.

B.- DISCIPLINAS SUBYACENTES UTILIZADAS EN LA FUNCIÓN CONTABLE: ciencias del comportamiento, matemática y áreas menos definidas como la teoría de la información y las ciencias de la computación además de los métodos contables convencionales.

C.- PROPÓSITO DE LA FUNCIÓN CONTABLE: mejorar los métodos de control y toma de decisiones en todos los niveles de las actividades socioeconómicas.

2.- Naturaleza de los conceptos contables:

A.- CONCEPTOS DE MOTIVACIÓN: la causa de las actividades socioeconómicas debe relacionarse con los deseos individuales y los objetivos organizacionales, tales como el deseo de obtener un ingreso (de corto y largo plazo), el prestigio, el poder y los objetivos mixtos y conflictivos.

B.- CONCEPTOS DE MEDICIÓN: los supuestos para facilitar el proceso de medición tales como los que se refieren a la naturaleza de una entidad contable, la determinación de las actividades a medir y la selección de una unidad de medida apropiada.

C.- CONCEPTOS DE COMUNICACIÓN: los supuestos para facilitar la transmisión de información, abarcando aspectos tales como la selección del lenguaje de medición utilizado, la determinación de los métodos de información efectivos y el direccionamiento de la información para su mejor utilización.

3.- Elementos de la disciplina:

A.- MÉTODOS CONTABLES: incluye técnicas como la computación, análisis estadísticos y otros métodos de medición.

B.- ENTIDADES CONTABLES: incluye cualquier unidad organizacional (empresas, gobiernos provinciales o nacionales, regiones, individuos).

C.- ACTIVIDADES CONTABLES: representan puntos seleccionados en el flujo de actividades socioeconómicas tales como transacciones y otros.

APÉNDICE A

FORMAS DE OBTENER DATOS EN BASE A VALORES CORRIENTES

En el Capítulo III se recomienda brindar información de múltiples mediciones de datos económicos y financieros para aumentar la utilidad de los informes para usuarios externos basándose en la relevancia. En este apéndice se considera el tema de si ciertos enfoques sobre cuantificación basados en el costo de reposición resultan compatibles con los standards de verificabilidad e imparcialidad centrándose en aquellos rubros más controvertidos.

Inventarios

La práctica contable se ha pronunciado sobre el valor corriente (reposición o reproducción) al buscar mediciones monetarias de inventarios. Si bien tales referencias generalmente se han utilizado para informar solo sobre bajas de valores reconocidos contablemente, los contadores han estado dispuestos a reconocer aumentos en el valor de los inventarios que resulten verificables tales como en el caso de las commodities que se registran a su Valor Neto de Realización (por tener mercado transparente y no implicar esfuerzos significativos de venta).

En la utilización de la regla de "costo o mercado el menor" se han desarrollado técnicas para determinar los valores de mercado a ser comparados con el costo. El costo de reposición puede determinarse a través de las cotizaciones de los proveedores considerando fletes y otros adicionales como también descuentos de caja y bonificaciones por cantidad. El costo de reproducción se obtiene a través de los precios corrientes de materiales, mano de obra y otros corrientemente involucrados en el proceso productivo. El límite superior de tales mediciones es el precio de venta menos los costos de terminación y disposición.

El comité concluya que existen técnicas para obtener información sobre costo de reposición que resultan suficientemente verificables, cuantificables e imparciales. Por lo tanto la parcialidad implícita en la regla de costo o mercado el menor debería cambiarse por la aplicación sistemática de una medición de costo de reposición.

Inversiones a largo plazo

Para proporciones significativas de acciones proponen utilización de valores de mercado y de no existir éstos, una valuación en función al valor derivado del valor de libros de las empresas emisoras previamente ajustado a sus valores corrientes.

Para proporciones relativamente pequeñas proponen cotizaciones de mercado y en el caso de inversiones no transables regularmente cuando menos un ajuste por Nivel General de precios.

Maquinaria y equipo

Señalan los principales enfoques existentes que consideran verificables e imparciales:

a) Precio de compra (nuevo) en el mercado ajustado por depreciaciones. Debe tenerse siempre en cuenta que la base para determinación está constituida por la obtención de servicios equivalentes.

b) Precio de compra (usado) en el mercado. Este mercado puede existir para un número limitado de equipos.

c) En aquellos casos en que existan nuevos equipos disponibles sólo en una versión más eficiente de forma tal que una máquina nueva de igual capacidad desarrolle la tarea con menor costo operativo, sería apropiado reducir el valor (considerando la capacidad relativa y los costos de operación) para reflejar esta obsolescencia al calcular el costo corriente del viejo equipo.

d) Pueden aproximarse los ajustes a los valores corrientes a través de la utilización de IPE para equipos que caigan dentro de esa amplia clasificación.

En los casos en que el equipo sea especial y no pueda ser adquirido de una fuente de proveedores continua, esta es la única técnica que puede ser utilizada.

Siempre que el ajuste sea positivo deberá considerarse el límite del valor recuperable a través de los ingresos generados por su utilización.

Edificios

Proponen utilización de índices de la construcción (ampliamente difundidos preparados por especialistas) para equivalentes de servicios.

Terrenos

Recomiendan utilización de datos sobre transacciones similares en el mercado. Si no existen, al menos costo histórico ajustado por índice del valor de la tierra para esa área (preferiblemente si se refiere al mismo uso). Tanto los índices como los datos sobre transacciones son preparados por terceros idóneos independientes.

Recursos naturales

Existen datos sobre los precios de venta de depósitos minerales y derechos sobre los recursos.

Un problema especial está dada por la necesidad de estimar la cantidad de recursos involucrados, para ello los contadores deben considerar las estimaciones de profesionales idóneos ingenieros o geólogos.

Activos Intangibles de largo plazo

La práctica contable tradicional ha seguido la regla de reconocerlos sólo cuando hubieran sido adquiridos.

Proponen una guía general para la determinación de sus valores corrientes.

Patentes, marcas y derechos de autor

En cada caso, la especificidad del activo impide la utilización del costo de adquisición o del correspondiente a un activo similar como aproximación al costo corriente. La única alternativa apropiada implica el sacrificio de un grado considerable de relevancia para asegurar el grado de verificabilidad e imparcialidad que puede hallarse ajustando el costo histórico por un índice de PMNG. Sólo en raras circunstancias, u aún así momentáneamente, será posible obtener una aproximación verificable e imparcial como podría ser el caso si existiera una oferta de compra válida.

Franquicias

Sería posible proporcionar un valor corriente si el otorgante ofreciera venderlas. En otros casos la única alternativa adecuada sería el costo histórico ajustado por índice general de precios.

Llave de negocio

El enfoque más razonable para su medición a valores corrientes es a través de la valuación de toda la empresa. Este procedimiento implica la estimación de los ingresos a generar por las operaciones futuras. Consecuentemente, cualquier medición obtenida de esta forma carece de verificabilidad e imparcialidad. En los casos en que la llave haya sido registrada como resultado de una adquisición, el valor residual puede ajustarse por un índice general de precios. No parece apropiado utilizar otro tipo de procedimientos para obtener un valor corriente de este activo.

Reiteración de una advertencia

En general, el costo de reposición de un activo es considerado información relevante. Tanto que se derive de una referencia a un precio de mercado o a través de un índice de precios aplicado al costo de adquisición, resulta suficientemente verificable e imparcial como para ser admisible en el sistema de información contable. De esto no se sigue automáticamente que el costo corriente deba ser siempre la base a tomar para la valuación de los activos. Existe siempre un LIMITE SUPERIOR, nunca debe informarse la valuación de un activo a su costo de reposición si el mismo no puede recuperarse a través de los ingresos generados por su operación o utilización.

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.