

**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 Nº 29:
**INTRODUCCIÓN A LAS DIRECTIVAS DE LA COMUNIDAD
ECONÓMICA EUROPEA**

29.- INTRODUCCION A LAS DIRECTIVAS DE LA C.E.E.

I.- Armonización de Normas Contables

1.- Organismos internacionales de Contabilidad de ámbito mundial

1.1. Surgidos por agrupación de organizaciones profesionales

1.1.1. Comité Internacional de Normas Contables I.A.S.C.
(International Accounting Standards Committee).

1.1.2. Federación Internacional de Contadores I.F.A.C.

1.2. Organismos de carácter gubernamental.

1.2.1. Grupo de trabajo de Naciones Unidas

1.2.2. Grupo de trabajo sobre Normas Contables de la O.C.D.E.

2.- Organismos internacionales de Contabilidad de ámbito regional

2.1. Surgen por la agrupación de organismos profesionales

2.1.1. U.E.C. (Unión Europea de Expertos Contables)

2.1.2. A.I.C. (Asociación Interamericana de Contabilidad)

2.2. Organismos de carácter gubernamental

2.2.1. el Programa de Armonización de las Normas de Contabilidad y Presentación de informes en la C.E.E.

II.- Normas Contables - C.E.E.

Para ubicar el tema de las normas de la C.E.E. nos referimos a los siguientes organismos:

A.- U.E.C.

B.- Programa de armonización de las normas de contabilidad y presentación de informes en la C.E.E.

A.- Unión Europea de Expertos Contables Económicos y Financieros (U.E.C.)

1.- Funcionamiento - Objetivos.

La U.E.C. se constituye en noviembre de 1951 integrado por doce organismos profesionales correspondientes a diez países. "Esta organización regional surge por iniciativa de Paul Caujolle, experto contador francés convencido de que la unificación de Europa no podría llevarse a cabo con éxito sin el concurso de las profesiones liberales"¹.

"La vocación europea de la U.E.C. se pone de manifiesto a lo largo de todas sus actuaciones se convertiría en el Grupo de Estudios de los Expertos Contables de la C.E.E...."².

En un primer momento las normas de la U.E.C. eran fundamentalmente recomendaciones, y aplicaba una política muy liberal, pero se produce un cambio en esta política a partir del 1º de diciembre de 1976 (Florencia), a partir de esta Asamblea las recomendaciones en materia de revisión contable deberán ser apoyadas y promovidas por las organizaciones miembros con vistas a su efectiva aplicación en la práctica profesional.

La nueva orientación adoptada por la U.E.C. exige mayor cuidado para evitar que surjan antagonismos con otros organismos que se ocupan de emitir normas contables, principalmente los esfuerzos de coordinación deben dirigirse hacia la I.F.A.C. donde existen un Comité específico dedicado a la emisión de las normas internacionales de Auditoría.

2.- Normas emitidas.

Las normas emitidas hasta el momento (1982) por la Comisión de Recomendaciones sobre la Revisión Contable, son las siguientes:

A.S.B.1.: Objeto y alcance de la censura de cuentas anuales.

A.S.B.2.: La utilización del trabajo de otro censor.

A.S.B.3.: Los papeles de trabajo.

¹ MONTESINOS JULVE "Organismos Internacionales de Contabilidad: Funciones y Objetivos" - Instituto de Planificación Contable - España - 1983.

² op. cit.

A.S.B.4.: La censura y el principio de gestión continuada.

A.S.B.5.: La censura de las operaciones en divisas de los establecimientos de crédito.

A.S.B.6.: El control de calidad de la censura.

A.S.B.7.: El impacto de una función de auditoría interna sobre el alcance del examen del censor independiente.

A.S.B.8.: El informe de censura.

A.S.B.9.: Verificación, por un experto contable independiente de los estados intermedios de una empresa.

A.S.B.10.: La presencia del auditor en las operaciones de inventario físico.

A.S.B.11.: Las declaraciones de la dirección del auditor.

A.S.B.12.: El descubrimiento de fraudes en el marco de la auditoría de las cuentas anuales.

A nivel de proyectos de normas nos encontramos los siguientes:

E.D.13.: La auditoría de las cuentas anuales de las PYMES.

E.D.14.: La auditoría de los hechos posteriores a la fecha del balance.

E.D.15.: Procedimientos de confirmación de los saldos deudores en el marco de la auditoría.

E.D.16.: La inclusión de las cifras comparativas del ejercicio precedente en la auditoría de las cuentas anuales.

E.D.17.: Procedimiento de auditoría de las contingencias.

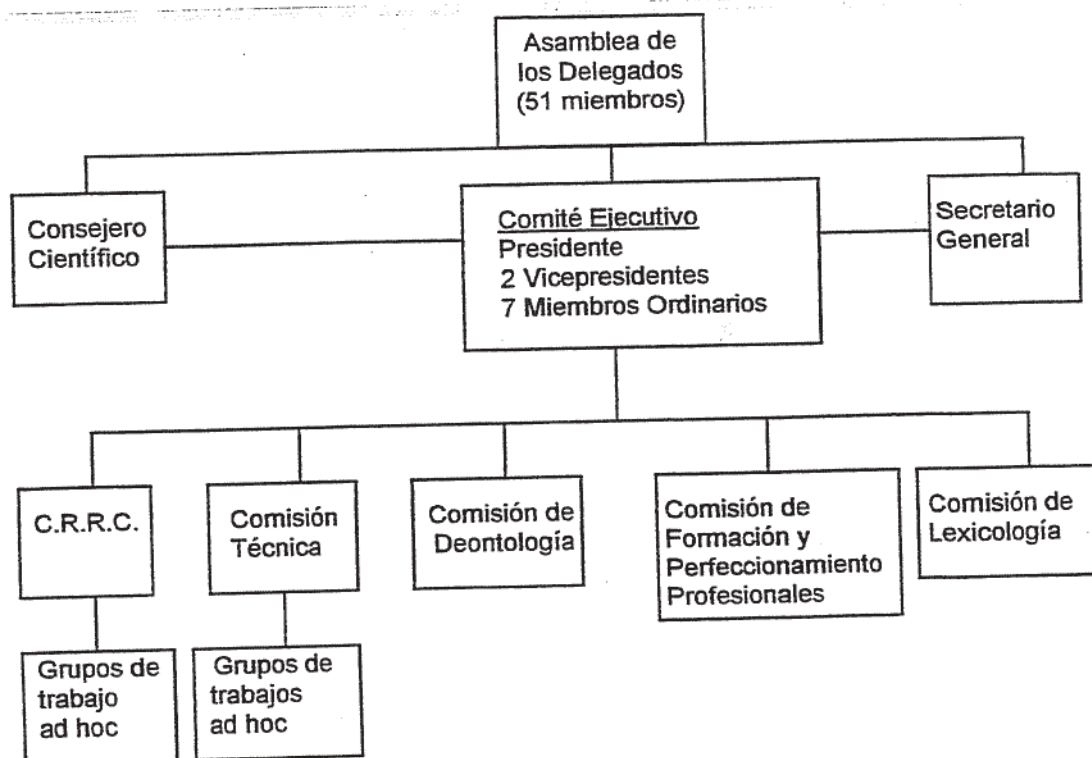
3.- Relaciones con otras organizaciones.

La conexión con la C.E.E. se canaliza a través del grupo de expertos contables de la C.E.E. que surgiera originariamente de la propia U.E.C. aún cuando en la actualidad funcione con independencia de la U.E.C.

El secretario de la U.E.C. mantiene contactos regulares con la I.F.A.C. y el I.A.S.C.

"Hay que esperar, finalmente, que la experiencia de la U.E.C. pionera, como sabemos, en el terreno de la armonización contable internacional, resultará de gran utilidad para los actuales esfuerzos de armonización, ahora de ámbito mundial, y, en cualquier caso podrá servir de guía para los intentos de armonización desarrollados en otros ámbitos geográficos"³.

4.- Organigrama de la U.E.C.⁴



³ op. cit. pág. 73.

⁴ op. cit. pág. 63.

B.- El programa de armonización de las normas de contabilidad y presentación de informes en la C.E.E.

1.- Objetivos y conceptos.

En el tratado constitutivo de la comunidad se contempla un programa de armonización del derecho de sociedades dentro del cual se insertan las normas contables.

Coincidimos con Montesinos Julve cuando señala: "En este orden de cosas habría que resaltar en primer término, el objetivo de eliminar las barreras que obstaculicen el desarrollo de las actividades industriales y comerciales en la Comunidad, entre las cuales se encuentran las diferencias entre los sistemas de Contabilidad de los Estados miembros, que obligan a las empresas que operan en más de un país comunitario a presentar o a hacer uso de estados financieros elaborados de acuerdo con normas y principios no coincidentes".

En la C.E.E. la mayor parte de las veces, la responsabilidad de la emisión de las normas la asume el Consejo de la Comunidad en el caso de las directrices y los reglamentos, a propuesta de la Comisión y oídas las opiniones del Comité Económico y Social, el Parlamento Europeo y otros órganos consultivos.

Dentro de las normas consideradas nos interesan las directrices.

Las directrices: Las directrices van dirigidas a los Estados miembros de la Comunidad que procurarán adecuar su legislación al contenido de las mismas.

Las directrices que contienen normas de carácter técnico-contable son la IVª y la VIIª.

La IVª se refiere a las cuentas anuales y la VIIª trata sobre las cuentas de grupo. La VIIIª directriz es de carácter profesional, se ocupa del tema de la formación y calidad de los auditores.

2.- Características generales de la armonización de normas contables en la C.E.E.

1.- Las normas contables, están fuertemente condicionadas por las normativas jurídicas de los Estados miembro. Además se ven influenciadas por las diferentes prácticas de los países de la Comunidad.

"Estas dos condicionantes hacen que las normas contables comunitarias no traten de ser renovadoras, sino que se contenten con hacer posible un compromiso entre las diferentes posturas existentes."⁵

Se debió lograr un compromiso entre el enfoque legal y prescriptivo de los países continentales como Francia y Alemania y el enfoque profesional característico de la tradición anglosajona.

Según Montesinos Julve se consigue armonizar estas dos posiciones introduciendo la noción de IMAGEN FIEL, el objetivo fundamental de las cuentas anuales es el de ofrecer una imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa. Considera de suma importancia (la true and fair view de los anglosajones). Es decir que el concepto de IMAGEN FIEL puede ser: fuente de normas y prevalecer sobre las disposiciones legales. Sobre este punto volveremos al tratar el Plan General de Contabilidad (España).

II.- Las normas contables comunitarias se insertan en el bloque del derecho de sociedades comunitarias.

III.- Las normas son FLEXIBLES y se admite una amplia gama de excepciones, como por ejemplo la relativa a las pequeñas y medianas empresas. Como así también en la posibilidad de revisar y adaptar las normas ya emitidas.

IV.- El modelo propuesto tiene una orientación tradicional:

IV.1.- Predomina la preocupación por las magnitudes fondo sobre las magnitudes flujo.

IV.2.- Se adopta el modelo de valoración en base a costos HISTORICOS, "la Introducción de modelos valorativos más evolucionados se lleva a cabo por vía de excepción."⁶

V.- Predomina la preocupación económica sobre la jurídica o la fiscal.

VI.- El ANEXO forma parte de las Cuentas Anuales y se presenta junto con los Estados Contables Tradicionales.

⁵ MONTESINOS JULVE, op. cit.

⁶ MONTESINOS JULVE, op. cit.

3.- Características de la IVª Directiva.

Se publica en el "Boletín Oficial de las Comunidades Europeas" el 14 de agosto de 1978.

Esta directiva alcanza a las:

* Sociedades Anónimas;

* Sociedades Comanditarias por Acciones;

y * Sociedades de Responsabilidad Limitada.

No se aplica a los Bancos y otros establecimientos financieros, así como las sociedades de seguros. Esta normativa se ocupa de las Cuentas Anuales y se integra por los siguientes componentes:

+ Balance;

+ Cuenta de Pérdidas y Ganancias;

+ Anexo.

La memoria de gestión no se considera como componente de las Cuentas Anuales.

La Directiva que nos ocupa regula con detalle la estructura formal de las Cuentas Anuales.

En lo que atañe a reglas de valoración, se adopta el MODELO CLASICO del COSTO HISTORICO.

Montesinos Julve enuncia los principios del modo siguiente:

a) gestión continuada;

b) continuidad en la aplicación de los métodos de valoración;

c) prudencia valorativa;

d) devengo;

e) valoración separada de los elementos de las partidas del Activo y del Pasivo del Balance;

f) identidad entre el Balance de apertura y el del cierre anterior;

g) precio de adquisición o costo de producción;

La IVª directriz admite tres posturas profesionales:

1) contabilidad ajustada al nivel general de precios;

2) contabilidad en base al Costo de Reposición;

3) contabilidad en base al costo histórico con rectificaciones excepcionales.

ANEXO A**SECCION 7:**Reglas de valoración⁷Artículo 31

1.- Los Estados miembros tomarán las medidas pertinentes para asegurar que la valoración de las partidas que figuran en las cuentas anuales, se haga siguiendo los siguientes principios generales:

- a) presunción de que la sociedad continuará sus actividades;
- b) los criterios de valorización no se modificarán de un ejercicio a otro;
- c) deberá observarse en todo caso el principio de prudencia y especialmente en estos puntos;
 - aa) sólo podrán ser inscriptos en el balance los beneficios realizados en la fecha de cierre del mismo;
 - bb) deberán tenerse en cuenta todos los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, incluso si tales riesgos o pérdidas se conocieran únicamente entre la fecha de cierre del balance y la fecha en que éste se formule;
 - cc) deberán tenerse en cuenta las depreciaciones, tanto si el resultado del ejercicio fuese positivo como negativo;
- d) se considerarán los gastos y los ingresos que afecten al ejercicio al que las cuentas se refieran, con independencia de la fecha de su pago o su de cobro;
- e) se valorarán separadamente los elementos de las partidas del activo y del pasivo;
- f) el balance de apertura de un ejercicio corresponderá al de cierre del anterior.

2.- En casos excepcionales podrá admitirse la no aplicación de estos principios generales. Pero en tales casos se señalará en el anexo los que no se

⁷ IVª Directriz - traducción de Jorge TUA PEREDA - págs. 84, 85 y 86.

aplican y el motivo de ello, así como la influencia de este hechos sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados.

Artículo 32:

La valoración de las partidas de las cuentas anuales se hará conforme a las disposiciones de los artículos 34 a 42, y se basará en el principio del precio de adquisición o del costo de producción.

Artículo 33:

1.- Como excepción al artículo 32 y hasta que se lleve a cabo una coordinación posterior, los Estados miembros podrán declarar a la Comisión que se reservan la facultad de autorizar o imponer para todas la sociedades o ciertas categorías de ellas:

a) la valoración sobre la base del costo de reposición en las inmovilizaciones materiales cuya utilización tenga un límite temporal, así como en las existencias;

b) la valoración de las partidas que figuran en las cuentas anuales, incluidos los capitales propios, sobre la base de otros métodos distintos a los previstos en a) y destinados a considerar la inflación;

c) la revalorización de las inmovilizaciones materiales y de las inmovilizaciones financieras.

Cuando las legislaciones nacionales prevean los criterios de valorización mencionados en a), b) y c), deberán determinar su contenido, sus límites y las modalidades de su aplicación.

El hecho de aplicarse uno de estos criterios deberá expresarse en el anexo, indicando la forma de calcular los valores y consignando las partidas afectadas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias.

2. a) En el caso de aplicación del párrafo 1, el importe de las diferencias entre la valoración efectuada con el criterio empleado y la valoración que resultare según la regla general del artículo 32, se inscribirá en el pasivo en la partida "Reserva de revalorización". El tratamiento fiscal de estas partidas se explicará, bien en el balance, bien en el anexo.

Para la aplicación del último apartado del párrafo 1, las sociedades publicarán en el anexo, cuando se hubiere modificado la reserva durante el ejercicio, un cuadro con el siguiente contenido:

- Importe de la reserva de revalorización al principio del ejercicio;
- Revalorizaciones transferidas a la reserva de revalorización durante el ejercicio;
- Importes transformados en capital de la reserva de revalorización, o cargados a ésta por cualquier otro concepto durante el ejercicio, con indicación de la naturaleza de tales cargos;
- Importe de la reserva de revalorización al final del ejercicio.

2. b) La reserva de revalorización podrá convertirse en capital, total o parcialmente, en cualquier momento.

2. c) La reserva de revalorización deberá eliminarse en la medida en que los importes afectados a ella no sean necesarios para la aplicación del criterio de valoración utilizado y la realización de sus objetivos.

Los Estados miembros podrán prever reglas que regulen la utilización de la reserva de revalorización, a condición de que los importes que se contabilicen en la cuenta de pérdidas y ganancias procedentes de dicha reserva correspondan a gastos cargados en la expresada cuenta, o representen plusvalías efectivamente realizadas. Estas operaciones se registrarán separadamente en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reserva de revalorización no podrá distribuirse directa o indirectamente, excepto en lo que corresponda a plusvalías realizadas.

2. d) Salvo en los casos previstos en las letras b) y c), la reserva de revalorización no podrá eliminarse.

3.- Las correcciones valorativas se calcularán cada año sobre la base del valor considerado para el ejercicio de que se trate. Sin embargo como excepción a los artículos 4 y 22, los Estados miembros podrán autorizar o exigir que únicamente el importe de las correcciones valorativas que resulten por aplicación de la regla general prevista en el artículo 32, sea el que figure en las partidas pertinentes de los esquemas de los artículos 23 a 26 y que la diferencia que resulte por aplicación del criterio de valoración adoptado de conformidad con el presente artículo, figure por separado en los esquemas. Además se aplicarán por analogía los artículos 34 a 42.

4.- En el caso de aplicación del párrafo 1, se mencionarán separadamente, ya sea en el balance, ya sea en el anexo, para cada una de las partidas del balance previstas en los esquemas de los artículos 9 y 10, salvo las existencias;

a) o bien el importe de la valoración efectuada conforme a la regla general prevista en el artículo 32 y el importe acumulado de las correcciones valorativas, tal y como se presentan en la fecha de cierre del balance;

b) o bien el importe, en la misma fecha, de la diferencia entre la valoración efectuada conforme al presente artículo y la que resultare por la aplicación del artículo 32 y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas complementarias.

5.- Sin perjuicio del artículo 52, el Consejo, a propuesta de la Comisión procederá en un plazo de siete años, a partir de la notificación de la presente directriz, al examen y, en su caso a la modificación de este artículo en función de la evolución económica y monetaria de la Comunidad.

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 Nº 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.