

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

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

Director del Proyecto:

Doctor en Ciencias Económicas y Contador Público
CARLOS LUIS GARCÍA CASELLA

Título del Proyecto:

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

31 DE MARZO DE 1997

Nómina de Investigadores Intervinientes en el Proyecto:

CARLOS LUIS GARCÍA CASELLA

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

LUISA FRONTI DE GARCÍA

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

MARÍA DEL CARMEN RODRIGUEZ DE RAMIREZ

Contadora Pública, Profesora Adjunta (1992/96).

Personal de Apoyo

ANDRÉS SHOCRON

Contador Público (1992)

PATRICIA MIRIAM KWASNYCIA

Contadora Pública (1992/96)

MARÍA ROSA FELELLA

Contadora Pública (1992/94)

GUSTAVO GNUS

Contador Público (1994)

MIGUEL MARCELO CANETTI

Contador Público (1994/96)

NILDA HEBE FURMAN

Contadora Pública (1996)

SERAFINA FARINOLA

Contadora Pública (1996)

Becarios

MARIO RAÚL PIÑA

Contador Público (1992/95)

JUAN MARTÍN CARRATALÁ

Contador Público (1992/93)

INÉS MERCEDES GARCÍA FRONTI

Contadora Pública y Licenciada en Administración (1994/96)

NÉSTOR PABLO LAVERGNE

Licenciado en Economía (1996)

ÍNDICE GENERAL DE LA OBRA

ÍNDICE

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

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

CAPÍTULO N° 6:
EL DOMINIO O UNIVERSO DEL DISCURSO CONTABLE

6.- El dominio o universo del discurso contable

Consideramos necesario detallar los sujetos y los objetos sobre los cuales la Contabilidad desarrolle su reflexión tendiente a describir y normar actividades humanas de información.

6.1 -Informe contable de uso externo a la entidad emisora

Lo más común, es un informe contable de publicación como el denominado "Memoria y Balance General de Pirelli Cables SAIC al 31/12/95" incluido como **Ejemplo Nº 1.**

Allí se hace patente la existencia de un informe cualitativo y cuantitativo de la gestión de una empresa, en un período determinado a través de diversos componentes: Memoria, Balance General, Estado de Resultados, Estado de Evolución del Patrimonio Neto, Estado de Origen y Aplicación de Fondos, Notas a los Estados Contables, Anexos, Reseña Informativa, Informe del Auditor, Información Adicional (Bolsa de Comercio de Buenos Aires) e Informe de la Comisión Fiscalizadora.

En este ejemplo, tenemos además:

6.2.- Personas emisoras del informe contable

Presidente del Directorio, en nombre del directorio que, según acta al final del ejemplo, aprobó toda la información a presentar.

6.3.- Personas revisoras del informe contable

Opinan sobre él los miembros de la Comisión Fiscalizadora y el socio auditor de una sociedad de contadores.

6.4.- Personas destinatarias de la información contable

Los "señores accionistas" del comienzo del documento llamado Memoria.

6.5.- El informe contable

Tal como lo describimos antes.

6.6.- Personas reguladoras de la información contable

I.- Las personas integrantes de la Comisión Nacional de Valores que dictan resoluciones generales al respecto (v. gr. 110, 195, 205 y 272). Ver nota 2.1.

II.- Las personas integrantes de la Comisión Directiva del Consejo Profesional de Ciencias Económicas que puso en vigencia en la ciudad de Buenos Aires la R.T. N° 6 y otras citadas por la R.G. N° 195.

III.- Las personas integrantes de la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y su centro de investigación que prepararon las R.T. consideradas.

IV.- Las personas que elaboraron el artículo 68 del reglamento de la Bolsa de Comercio de Buenos Aires.

En resumen, aquí vemos una actividad de emisión de informes contables que tiene sujetos humanos emisores, receptores, revisores y reguladores. Sobre esto trata la Contabilidad, pero no solamente sobre estos importantes acontecimientos que afectan la vida y las relaciones de tantas personas sino sobre otro elemento.

6.7.- Sistema contable propio de cada ente

En el **Ejemplo N° 2**, "Informe N° 27 del Instituto Técnico de Contadores Públicos de la Argentina", encontramos como se destaca ese otro componente del dominio que podemos denominar Sistema Contable, pues es un conjunto de elementos intervinculados que permiten efectuar la tarea contable. En el proyecto de ley propuesto se ubican los componentes de un sistema contable (punto IV-7) que serían aproximadamente:

- Registros
- Medios de Registro
- Método de Registro
- Control interno
- Plan de Cuentas
- Archivo de documentación respaldatoria

- Emisión de informes

Desde ya que hay un elemento humano no detallado que es el que planifica, dirige, ejecuta y controla la actividad a realizar con los componentes del sistema.

6.8.- Regulaciones contables de organismos profesionales de contadores

En el **Ejemplo N° 3** tenemos una llamada "Resolución Técnica N° 10 - Normas Contables Profesionales" que regula la actuación de los auditores contadores como el citado en el punto c) en referencia al Ejemplo N° 1.

Este tipo de regulación es emitida por personas integrantes de la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, citadas en el punto f-III en relación al Ejemplo N° 1.

Los abundantes considerandos de la Primera Parte de la Norma del Ejemplo N° 3 muestran:

- I) fundamento legal de la atribución de regular;
- II) necesidad de coordinación interjurisdiccional;
- III) elogio de los estados o informes contables;
- IV) necesidad y conveniencia de la unificación de la regulación.

6.9.- Regulaciones contables de leyes nacionales y otras regulaciones gubernamentales

Como **Ejemplo N° 4** transcribimos la sección IX de la Ley de Sociedades Comerciales Argentina que trata "de la documentación y de la Contabilidad".

Vemos que trata de:

- I.- Medios de registro.
- II.- Requerimientos de estados contables consolidados.
- III.- Balance.
- IV.- Estado de Resultados.

- V.- Memoria.

- VI.- Otros temas complementarios.

Vemos aquí que actúan los legisladores (diputados nacionales y senadores), los ministros y secretarios de estado del Poder Ejecutivo y los titulares de organismos reguladores, tales como el Banco Central de la República Argentina, la Superintendencia de Seguros de la Nación y muchos otros.

6.10.- Informes Contables de Uso Interno de cada ente

El **Ejemplo N° 5** está tomado de un trabajo de 1991 e incluye los informes contables de uso interno posibles.

Así aparecen:

I.- Desvíos a presupuestos de ventas en Ventas y Cuentas a Cobrar.

II.- Ordenes de compra rechazadas por falta de crédito en compras y cuentas a pagar.

III.- Aviso de punto de pedido en Existencias y Almacenes.

IV.- Alertas saldo deudor en Caja y Bancos.

V.- Indices relevantes de selección de personal en Sueldos y Jornales.

VI.- Información sobre bienes de uso en la Contabilidad Centralizadora.

y muchos ejemplos más que indican que el dominio del discurso contable es bien extenso y se refiere no solamente a transacciones y hechos sino a personas, objetivos, contextos y muchos otros temas que afectan la gestión y marcha del ente.

6.11.- Informes Contables Gubernamentales

Las entidades gubernamentales también producen sus informes contables. A nivel país tenemos informes de la Nación, de cada Provincia y de cada Municipio. A nivel internacional la Organización de las Naciones Unidas tiene lo propio y cada uno de sus organismos.

El **Ejemplo N° 6** incluye los Estados Financieros del bienio 1992 - 1993 del Centro de Comercio Internacional UNCTAD/GATT - a través de:

- Fondo General - Consignaciones.
- Fondo General - Objeto de los gastos.
- Fondo General - Ingresos y Gastos.
- Fondo General - Activo y Pasivo.
- Cuentas Especiales - Gastos de Apoyo a Programas.
- Cooperación Técnica.
- Fondos Fiduciarios.
- Fondos Rotatorios.
- Notas.
- Anexo.

6.12.- Informes Contables Macroeconómicos

El **Ejemplo N° 7** muestra una matriz contable que es un informe contable macroeconómico de interrelación entre 21 cuentas diferentes.

6.13.- Hipótesis acerca de los diferentes segmentos contables

I.- La Contabilidad única o segmentada

Como se señala en el Capítulo I, el dominio o universo contable está compuesto, por lo menos, por:

- a) transacciones;
- b) entidades;
- c) contadores;
- d) emisores;
- e) usuarios;
- f) reguladores;

- g) informes contables;
- h) sistemas contables;
- e i) grupos de intereses.

Al ser la Contabilidad la parte del saber humano que formula hipótesis acerca de cómo efectuar la descripción y la proyección de la existencia y circulación de objetos en cualquier ente u organización social, en vista al cumplimiento de sus metas y a través de sistemas específicos, podemos plantear la cuestión de:

¿Existe una sola Contabilidad o hay Segmentos Contables diferenciados?

II.- La posición del académico profesor emérito William Leslie Chapman

Respecto al problema enunciado, Chapman se pronunciaba ya en 1979 a favor de la hipótesis siguiente¹:

- A raíz de la evolución histórica de los siglos XIX y XX, hay cinco áreas diferenciadas en Contabilidad:

- 1.- Área Empresarial para uso externo.
- 2.- Área Empresarial gerencial.
- 3.- Área Gubernamental.
- 4.- Área Macroeconómica.
- 5.- Área Macrosocial.

Para Chapman, en los países en proceso de desarrollo esas etapas de evolución histórica de la Contabilidad se retrasan. Y Argentina sería uno de esos países donde indica²:

"En la Argentina, el tema de la Contabilidad Gerencial no se ha impuesto aún en forma generalizada en la práctica. Incluso en ciertos medios académicos recientemente se ha discutido su vigencia como segmento auténtico de la disciplina contable. La Contabilidad Gubernamental no se ha desarrollado con

¹ CHAPMAN, William Leslie en prólogo a "Contabilidad Gerencial" de Enrique Herrscher - Macchi - 1979 - sin numerar.

² Idem.

vigor. Los economistas no consideran que los contadores profesionales son colaboradores válidos para trabajos de Contabilidad Económica o Macrocontabilidad. La mayor parte de los contadores públicos desconoce la existencia de una Contabilidad Social en los términos citados en este prólogo".

Esta hipótesis se puede contrastar con la realidad y encontraremos que, en 1996, ya hay una diferenciación de los segmentos que podemos denominar:

a) Segmento empresarial para uso externo. Contabilidad Patrimonial o Financiera.

b) Segmento empresarial para uso interno. Contabilidad Gerencial o Directiva.

c) Segmento gubernamental y de entidades sin fines de lucro. Contabilidad Gubernamental o Pública.

d) Segmento macroeconómico. Contabilidad Económica o Nacional.

e) Segmento macroeconómico. Contabilidad Social.

En los ejemplos incluidos al final del Capítulo 1 encontramos:

- Contabilidad Patrimonial o Financiera -> **Ejemplo N° 1.**

- Contabilidad Gerencial o Directiva -> **Ejemplo N° 5.**

- Contabilidad Gubernamental o Pública -> **Ejemplo N° 6.**

- Contabilidad Macroeconómica o Nacional -> **Ejemplo N° 7.**

En el caso de la Contabilidad Social tomamos el **Ejemplo N° 8**, que se incluye al final de este Capítulo y que Chapman presentó en 1988 en la Vª Conferencia de Facultades y Escuelas de Contaduría de América Latina.

Interpretamos que esta hipótesis, aparte de su verificación empírica por existir diversidad notable entre los informes de cada segmento, tiene como fundamento lógico:

* Contabilidad Patrimonial: Se refiere exclusivamente a información sobre Patrimonio, entendiendo por tal los recursos económicos y las obligaciones económicas.

* Contabilidad Gerencial: Se refiere principalmente a cumplimiento de objetivos organizacionales, no exclusivamente económicos.

* Contabilidad Gubernamental: Tiene doble carácter pues comprende aspectos patrimoniales y aspectos de cumplimiento de objetivos legales.

* Contabilidad Macroeconómica: Se refiere principalmente a la situación de los grandes agregados respondiendo a Teorías Económicas tales como las de Keynes.

* Contabilidad Social (macro y micro): Se refiere principalmente a objetivos sociales, producto de Teorías Sociológicas.

No creemos que esté agotada la posibilidad de separación de nuevos segmentos contables que cumplan con las condiciones de los supuestos de nuestra definición de Contabilidad.

III.- El segmento contable más desarrollado actualmente: el Financiero o Patrimonial

En la realidad argentina y mundial tenemos varias constancias que demuestran que el desarrollo de este segmento de la disciplina es el que más difusión ha tenido.

Un difundido autor de textos de Contabilidad, en la Argentina propone la siguiente definición de la disciplina, que es totalmente la definición exclusivamente del segmento que llamamos patrimonial. Así, dice³:

"La Contabilidad es una disciplina técnica que, a partir del procesamiento de datos sobre la composición y evolución del patrimonio (subrayado nuestro) de un ente, los bienes de propiedad de terceros en su poder y ciertas contingencias, produce información para la toma de decisiones de administradores y terceros interesados y para la vigilancia sobre los recursos y obligaciones del ente".

Aquí evidentemente se excluye todo lo que no tenga valor económico como componente del patrimonio del ente.

El mismo autor define como Patrimonio⁴ la "diferencia entre los totales del activo y del pasivo; en el caso de estados contables consolidados puede

³ FOWLER NEWTON, Enrique "Cuestiones Contables Fundamentales" - Macchi - Buenos Aires - 1991 - pág. 5.

⁴ Idem pág. 42.

presentarse además una partida que refleje la participación minoritaria en las sociedades controladas".

Y ya definió:

- Activo: los recursos económicos del ente⁵.

y - Pasivo: las obligaciones de entregar dinero, o bienes o prestar servicios⁶.

A este enfoque patrimonialista exclusivo también responden entidades de contadores en el plano internacional. Así la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) elabora el Marco Conceptual para la elaboración y presentación de estados financieros; éstos serían el producto de los sistemas contables que utilizarán modelos contables financieros o patrimoniales para generar información.

Su definición del objetivo de los Estados Financieros corresponde exclusivamente a este Segmento Contable, pues dicen⁷:

"El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, actividad y flujos de fondos de una empresa. Se pretende que tal información sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar sus decisiones económicas."

Vemos claramente la orientación hacia las decisiones económicas, como las entidades u organizaciones tienen decisiones no solamente económicas la Contabilidad Gerencial, la Contabilidad Social y la Contabilidad Gubernamental no se pueden incluir en el mismo segmento.

Reducida a lo patrimonial, la disciplina se ocupará exclusivamente de describir y normar acerca de:

- 1) la situación patrimonial: Balance General del Ejemplo N° 1.
Sus notas y Anexos.

⁵ Idem pág. 33.

⁶ Idem pág. 37.

⁷ COMISION DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD, "Normas Internacionales de Contabilidad" - Ediciones del Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España - Madrid - 1993 - pág. 69.

- | | |
|---|---|
| 2) la variación del patrimonio o sea el resultado, en un período, de un patrimonio que sigue, igual, crece o decrece. | Estado de Resultados del Ejemplo N° 1. |
| 3) la evolución del patrimonio propio o neto | Estado de Evolución del Patrimonio Neto del Ejemplo N° 1. |
| 4) las variaciones de fondos y sus causas. | Estado de Origen y Aplicación de Fondos del Ejemplo N° 1. |

y lo hará en base a:

I.- Normas regulatorias profesionales: R.T. N° 6 de Nota 2.1. del Ejemplo N° 1.

II.- Normas regulatorias gubernamentales: R.G. N°s 272, 110, 195 y 205 de la Comisión Nacional de Valores. Decreto N° 316/95 del Poder Ejecutivo Nacional. Todo en nota 2.1 del Ejemplo N° 1.

III.- Índices de Precios Mayoristas Nivel General del INDEC, notas 2.2 b y f del Ejemplo N° 1.

IV.- Ley de Sociedades Comerciales: Reserva Legal según Nota 8 del Ejemplo N° 1.

V.- Notas aclaratorias del emisor respecto a opciones de la regulación, según Ejemplo N° 1.

El dominio de este segmento contable se reduce a la igualdad:

Patrimonio = Activo - Pasivo

utilizando Modelos Contables de este segmento y produciendo información para uso externo en base a regulaciones profesionales y legales.

Coincidimos con el profesor titular consulto Oscar Osorio cuando indica que a pesar de ser la Contabilidad una ciencia fáctica, empírica o aplicada⁸:

⁸ OSORIO, Oscar M., "Hacia una Teoría General de los costos en Contabilidad" - en libro del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas "Contabilidad de la Empresa y Sistemas de Información para la Gestión" - Madrid, España - 1995 - págs. 81/82.

"No obstante, la forma en que la profesión contable desarrolla su ejercicio pareciera acercarse más a un arte alejado del fundamento científico pues los procedimientos utilizados se basan en ciertos postulados, conocidos como principios de contabilidad generalmente aceptados, que se identifican con una rama o concepción parcial de la Contabilidad: la Contabilidad Financiera, Patrimonial o externa."

"Como es sabido, esos PCGA se convierten, según los distintos países, en 'normas' con distinto carácter de obligatoriedad, a través de su reconocimiento por prescripciones legales o por pronunciamientos de los organismos técnicos que regulan la profesión contable; con vista principalmente, por una parte a uniformar el out put del sistema de información contable (los informes o estados periódicos de publicación) y, por otro, a brindar a los destinatarios o usuarios externos a la organización una razonable seguridad respecto de la información que ellos expresan".

"Esto llevó a que se produjera históricamente una identificación de la Contabilidad con la Contabilidad Financiera, como si se tratara de un cuerpo único de doctrina, lo que significó limitar la Contabilidad a un cuerpo exclusivamente normativo, lo que en mi opinión ha encorsetado su desarrollo como ciencia y ha limitado el avance y la generalización de la investigación".

IV.- El segmento Contabilidad Gerencial

Para el colega Herrscher, ya hace muchos años se podía lograr lo que él llamaba una definición "tripartita" del segmento Contabilidad Gerencial⁹:

"a) Rama de la Contabilidad que tiene por objeto suministrar información interna, cuantitativa (no necesariamente expresada siempre en términos monetarios) y oportuna con el fin de lograr la máxima eficiencia de la gestión empresarial, a través de un planeamiento adecuado y de un eficaz control de las decisiones tomadas, de su ejecución y sus resultados".

"b) Dícese, por extensión, de toda forma de Contabilidad que facilite que una empresa sea manejada eficientemente".

"c) En un sentido más restringido, se aplica a la utilización de la información contable específicamente para el proceso de toma de decisiones en la empresa".

⁹ HERRSCHER, Enrique G., "Contabilidad Gerencial" - Macchi - Buenos Aires - 1979 - págs. 9 y 11.

Tal vez, sería conveniente aclarar que esta definición se refiere más a la actividad de los que actúan en el segmento que a la reflexión científica acerca de esa actividad.

Podemos comparar la actividad de cada segmento, así:

<u>Temas</u>	<u>Segmento Patrimonial</u>	<u>Segmento Gerencial</u>
Uso de la Información	Principalmente externo	Principalmente interno
Frecuencia	Periódica	Continua
Bases	Regulaciones	Libertad a cada ente
Unidad de Medición	Moneda	Físicas-Monedas-otras
Materia	Patrimonio	Todo lo que necesita la toma de decisiones
Tiempo de referencia	Pasado y llega al Presente	Presente, Futuro y Pasado
Misión principal	Determina Resultados	Determinar-Cumplimiento-Objetivos
Algoritmos	$A = P + PN$	Variados-Complejos
Método de registro	Partida Doble	Múltiples

Como hay muchos ejemplos de Información Contable a la manera del Segmento Contabilidad Patrimonial o Financiera pues se los puede ver en las publicaciones de la Bolsa de Comercio de Buenos Aires, en los que distribuyen las diversas entidades a sus socios, accionistas, proveedores, clientes, acreedores, etc., pensamos era oportuno agregar algunos ejemplos de informes de este segmento.

Así, incluimos:

- Gráfica de Relación Costo-Utilidad-Volumen (de Ricardo Miyaji, "La graficación de la relación costo-volumen-utilidad", en Costos y Gestión, Buenos Aires, Año 2, Nº 5, Septiembre 1992, pág. 63). **Ejemplo Nº 9.**

- Análisis de Costos por Actividad (de Eduardo B. A. Paillet, "Costos en la empresa agropecuaria: un caso teórico", en Costos y Gestión, Buenos Aires, Año 3, Nº 9, Septiembre 1993, pág. 80). **Ejemplo Nº 10.**

- Informe de costos proceso desdoblado (de Marcelino Figueroa, "Determinación de costos en una industria jabonera", en Costos y Gestión, Buenos Aires, Año 5, Nº 17, Septiembre 1995, pág. 18).