

**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 irafío 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 Lopes 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 Nº 5:
NATURALEZA DE LA CONTABILIDAD

5.- Naturaleza de la Contabilidad

5.1.- Concepto de la Contabilidad

Para nosotros, la Contabilidad es una ciencia factual, cultural, aplicada que se ocupa de las interrelaciones entre los componentes de los hechos informativos de todo tipo de ente. Los sistemas contables concretos responderían a los Modelos Contables Alternativos que pueden elaborarse para satisfacer intereses de usuarios en sus respectivas decisiones.

Podemos dar el siguiente concepto ó aproximación a la definición de Contabilidad en base a dos intentos de definición efectuados por Matessich y recogidos por Mallo Rodríguez¹.

La Contabilidad se ocupa de explicar y normar las tareas de descripción, principalmente cuantitativa, de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas diversos en cada ente u organismo social y de la proyección de los mismos en vista al cumplimiento de metas organizacionales a través de un sistema basado en el siguiente conjunto de supuestos básicos:

1.- Existe un sistema numérico para expresar o medir preferencias (valores) en forma de cantidades monetarias o no monetarias.

2.- Existe un sistema numérico para ordenar, adicionar y medir intervalos de tiempo.

3.- Existe un conjunto de objetos, hechos y personas cuyas características (valor, cantidad, número, etc.) son susceptibles de cambio.

4.- Existe un conjunto de sujetos (personas físicas, jurídicas y grupos) que tienen relaciones con los objetos, hechos y personas y expresan sus preferencias acerca de ellos.

5.- Existe, al menos, una unidad o entidad (compuesta por sujetos y objetos) cuyas diversas situaciones, en especial frente al cumplimiento de objetivos, se va a describir.

6.- Existe un conjunto de relaciones denominado "estructura de la unidad" que está representado por un sistema jerarquizado de clases llamado plan de cuentas.

¹ MALLO RODRIGUEZ, Carlos "Contabilidad Analítica" - 4ª edición - Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas - Madrid, España - 1991 - pág. 34.

7.- Existe una serie de fenómenos que cambian la estructura y composición de los objetos.

8.- Existen unos objetivos específicos o necesidades de información dadas, las cuales deben ser cubiertas por un concreto sistema contable. La elección de las reglas - hipótesis específicas - depende del propósito o necesidad señalados.

9.- Existe un conjunto de reglas alternativas (hipótesis específicas) que determinen qué valores deben ser utilizados en cada registración.

10.- Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan el sistema de clasificación de las cuentas.

11.- Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan los datos de entrada y el grado de agregación de esos datos.

5.2.- Explicación de los supuestos enunciados

Estamos considerando que la Contabilidad, como disciplina de nivel universitario, para poder efectuar su aporte al conocimiento y la acción humana debe actuar en base a supuestos existentes en la realidad que va a describir e intentar normar.

Supuesto 1: Contamos con los números para expresar las preferencias humanas de los sujetos de la actividad contable.

Para Allen² "Los números son considerados corrientemente como entes que no precisan ser definidos, de sentido evidente por sí mismos y que no requieren, por tanto, examen alguno. Es fácil, sin embargo, comprender cómo el sistema numérico es más complejo de lo que se cree y que, tanto en la Aritmética, como en el Álgebra, aparecen frecuentemente diversas clases de números. Será, pues, conveniente dedicar aquí alguna atención al estudio de las diversas clases de números y al desarrollo del campo numérico, a medida que el Análisis Matemático fue progresando desde las primeras nociones de la Aritmética."

De ese modo, la ciencia formal Matemática nos aportará conocimientos acerca de:

- números naturales o enteros;

² ALLEN, R.G.D. "Análisis Matemático para Economistas" - traducción, adaptación y notas de Emilio de Figueroa - Aguilar - Madrid, España - 1946 - pág. 3.

- aspecto ordinal del número entero;
- aspecto cardinal del número entero;
- números fraccionarios;
- números racionales;
- números irracionales;
- números positivos, negativos y cero.
- números reales;
- números imaginarios o complejos;
- infinito.

Más recientemente, las teóricas de la matemática borrosa³:

- números imprecisos;
- intervalos de confianza;

y - números borrosos.

Se puntualiza unidades de medida monetarias y no monetarias porque la difundida Contabilidad Financiera o Patrimonial, que se arroga el carácter de toda la Contabilidad en algunos autores, argentinos contemporáneos pretende expresar todo en unidades, monetarias.

Como señala Forrester⁴ "la concentración en el flujo de dinero utilizando el equivalente en moneda de la mano de obra y los materiales (y la completa omisión de la información como una cantidad separada) ha oscurecido el carácter del sistema industrial en muchos intentos analíticos."

Así, consideramos que cuando la inflación pronunciada produce "ilusión monetaria" de igualdad de poder adquisitivo de la unidad monetaria; el uso

³ KAUFMANN, Arnold y GIL ALUJA, Jaume "Técnicas operativas de gestión para el tratamiento de la Incertidumbre" - Editorial Hispano Europea - Barcelona, España - 1987.

⁴ FORRESTER, Jay W. "Dinámica Industrial" - traducción de Mercedes Pucino de Manzanal - El Ateneo - Buenos Aires - 1972 - pág. 62.

exclusivo del dinero produce un "velo monetario" que desfigura la visión de la realidad económica y - más aún - la realidad humana.

Supuesto 2: El sistema numérico que utilizará la Contabilidad deberá permitir tres cosas fundamentales:

- a) ordenar,
 - b) adicionar,
- y c) medir intervalos de tiempo.

Como señala Allen⁵: "la propiedad fundamental de los números enteros consiste en que éstos pueden ser ordenados constituyendo una sucesión ilimitada:

1, 2, 3, 4, 5, ...

Los números enteros pueden ser utilizados así para indicar cualquier serie u orden de objetos, lo que constituye uno de los fines de la operación de contar. Tenemos aquí el aspecto ordinal del número entero y de la operación de contar."

Aquí deberíamos tomar en cuenta los avances de las teorías de la medición y de la medida en ciencias sociales y los problemas y recursos derivados de las diversas escalas de medición.

Supuesto 3: Los objetivos que vamos a descubrir en nuestra ciencia tienen características variables. Esa variabilidad se refiere a muchos aspectos, tal vez los más notables sean los valores y precios, desde el punto de vista económico. Pero los cambios de cantidad y número también interesan a nuestro análisis.

Supuesto 4: Los sujetos son personas físicas o personas jurídicas y grupos, integrados finalmente por personas físicas y estos seres humanos tienen relaciones con los objetos del supuesto 3, expresan sus preferencias y lo hacen dinámicamente. O sea no tenemos sujetos estáticos que se relacionan siempre igual con los objetos o que no varían en sus preferencias.

Supuesto 5: No procedemos con abstracciones y por eso necesitamos contar, por lo menos, con una entidad de la cual nos interesa describir y decidir cómo describir sus diversas situaciones. Nos interesa sobre todo el cumplimiento de objetivos de cada unidad, aceptando la doctrina administrativa que postula y

⁵ ALLEN, R.G.D. (citado en pág. 2).

demuestra la existencia de objetivos múltiples en cada organización humana, incluido el individuo o persona.

Supuesto 6: El conjunto de relaciones estructuradas en un sistema jerarquizado de clases es, en nuestra opinión, lo que da nombre a la disciplina. Para nosotros la Contabilidad deriva su designación del Plan de Cuentas o sea el grupo de unidades abstractas que ordenan hechos y cosas para permitir mejor información a los decididores.

Supuesto 7: Los fenómenos que cambian la estructura y composición de los objetos pueden ser humanos o naturales. Ocurren permanentemente y son parte de la vida. Esa vida de los seres humanos y los objetos es la que demanda información en varios momentos para conocer los efectos de los fenómenos en la estructura y composición de los objetos.

Supuesto 8: Un sistema contable será un conjunto intervencional de elementos diagramados o creados para una situación determinada. Lo que damos por supuesto es que hay objetivos específicos diferenciados y variadas necesidades de información previas a nuestra tarea contable. Las reglas o hipótesis específicas para cada caso responderán a esos propósitos o necesidades preexistentes.

Supuesto 9: Habrá reglas alternativas para determinar cómo registrar en valores en cada caso. No postulamos reglas únicas para valorar ni expresar cantidades.

Supuesto 10: El sistema de clasificación de cuentas también responderá a reglas alternativas: nada de sistemas contables o planes contables uniformes para diversas situaciones.

Supuesto 11: Coherentemente con los supuestos 8, 9 y 10 se reitera la influencia de las reglas alternativas en materia de entrada de datos y de agregación de datos.

5.3.- La Contabilidad como Ciencia

Siguiendo, un esquema propuesto por el epistemólogo Bunge, en una ocasión⁶ podemos hacer el siguiente análisis:

Si la Ciencia tiene que ser un campo de investigación que reúna las características simbolizadas en:

⁶ BUNGE, Mario "Economía y Filosofía" - Tecnos - Madrid, España - 1982 - págs. 86 e 88.

C = W, S, G, F, D, B, P, K, O, M

donde en cualquier momento dado debe ocurrir.

Según Bunge en general:

W es un sistema compuesto por personas que han recibido una educación especializada, mantienen fuertes relaciones de información entre sí e inician o continúan una tradición de investigación.

En Contabilidad:

Existen, en todo el mundo, contadores que recibieron una educación especializada reunidos en agrupamientos académicos y profesionales que se relacionan entre sí (IFAC - IASC - ISAR - FACPCE - IIC - AIC - IAPUCO - etc.) y que continúan una tradición de 500 años (circa Luca Pacioli) o por lo menos desde 1840 ó 1850 inicio del período científico de la Contabilidad.

Según Bunge en general:

S es una sociedad capaz de apoyar y estimular o, al menos, tolerar a W.

En Contabilidad:

Los países, regiones y las Naciones Unidas apoyan y estimulan la investigación contable (por ejemplo: el Banco Mundial otorgó u\$s 500.000 dólares para que la Comisión de Normas Contables Internacionales (IASC) investigue los temas contables de la Agricultura. En nuestro país el Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Técnicas ha subsidiado proyectos de investigación contable.

Según Bunge en general:

G la visión general o trasfondo filosófico G de C consta de:

a) una ontología de cosas cambiantes (en lugar de una ontología de objetos fantasmales o inmutables);

b) una gnoseología realista (pero crítica, no ingenua) en lugar de, digamos, una gnoseología idealista o convencionalista;

c) el ethos de la libre búsqueda de la verdad (en lugar de, digamos, el ethos de la fe o de la búsqueda de la ganancia, del poder o del consenso).

En Contabilidad:

a) un estudio de cosas cambiantes como ser empresas, organismos de regulación contable, bienes, usuarios, servicios, etc.

b) una teoría del conocimiento contable que reconoce como reales a los objetos que estudia pero actúa con sentido crítico, no ingenuo.

c) una ética de la libre búsqueda de la verdad no atada al poder (Poder Ejecutivo de la Nación o Consejo de Seguridad de las Naciones Unidas), al dinero (grupos empresariales o sindicales de obreros, mañías o millonarios), al gremio (Consejo Profesional, Colegio de Graduados) ni al consenso (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados).

Según Bunge en general:

F El trasfondo formal F de C es una colección de teorías lógicas y matemáticas al día (en lugar de ser vacía o de estar formada por teorías formales anacrónicas).

En Contabilidad:

Se utiliza una colección de teorías lógicas y matemáticas al día (v. gr.: matemática borrosa, teoría de conjuntos, teoría de la medición y teoría de la medida), aunque, a veces, en algunos autores, las teorías matemáticas sean anacrónicas (v. gr.: la igualdad llamada generalmente ecuación fundamental).

Según Bunge en general:

D El dominio o universo del discurso está compuesto exclusivamente de entes reales, certificados o presuntos (en lugar de, por ejemplo, ideas que flotan libremente en el espacio) pasados, presentes y futuros.

En Contabilidad:

El dominio o universo del discurso está compuesto por entes reales certificados (transacciones, empresas, contadores, emisores, usuarios, reguladores, informes contables) y por entes presuntos (grupos de intereses), todos ellos pasados (de ayer hacia atrás), presentes (de hoy) y futuros (de mañana en adelante).

Según Bunge en general:

B El trasfondo específico de C es una colección de datos, hipótesis y teorías al día y confirmados (aunque no incorregibles) obtenidos en otros campos de investigación relevantes a C.

En Contabilidad:

El trasfondo específico se compone de datos, hipótesis y teorías al día y confirmadas (aunque no incorregibles), obtenidas de la Economía (teorías del valor, del precio, de los mercados), la Administración (teoría de la información, teoría de la agencia, hipótesis de conductas administrativas), la Sociología (teorías e hipótesis sobre los grupos humanos), la Psicología (teoría de los mecanismos decisorios).

Según Bunge en general:

P La problemática consta exclusivamente de problemas cognoscitivos referentes a la naturaleza (en particular las leyes) de los miembros de D así como de problemas concernientes a otros componentes de C.

En Contabilidad:

Estos problemas con la esencia de la disciplina: se busca su solución a través de la investigación contable en el camino: problema -> hipótesis -> ley -> teoría o solución.

Los problemas se refieren a la naturaleza del acontecer de la actividad contable entre el contador, el contabilizado y el contabilizador. Se buscan las leyes que los rigen y se obtienen políticas contables específicas.

Por ley no entendemos su concepto jurídico sino los siguientes:

SER I.- Esquema objetivo: ley o ley objetiva o estructura nómica

Ejemplo contable: relaciones en la actividad contable entre emisor, receptor y contador.

CONOCER II.- Fórmula metanomológica o esquema de enunciados legaliformes: fórmula (proposición o función proporcional) que intenta reproducir un esquema objetivo.

Ejemplo contable: las fórmulas legaliformes de la Contabilidad deben tomar en cuenta a los tres principales integrantes de su universo: emisor, receptor y contador.

CONOCER III.- Fórmula legaliforme o enunciado nomológico que refiere a un esquema objetivo y a la experiencia.

Ejemplo contable: la relación entre el emisor, el contador y el receptor de la actividad contable es triangular.

HACER IV.- Regla fundamentada o prescripción tecnológica.

Ejemplo contable: la emisión de la información contable debe contemplar la utilidad del usuario.

HACER V.- Fórmula monoprágmatica o contrastación y uso de la fórmula legaliforme.

Ejemplo contable: en la creación de sistemas contables particulares se debe tener en cuenta la clase de información contable a emitir.

También se tratan problemas de los otros componentes de C tales como W (contadores); S (sociedades); G (visión ontológica, gnoseológica y ética); F (teorías lógicas y matemáticas); B (teorías e hipótesis de otros campos); K (conocimientos contables anteriores); O (objetivos o finalidades de la Contabilidad) y M (procedimientos metodológicos).

Según Bunge en general:

K El fondo de conocimiento es una colección de teorías, hipótesis y datos al día y comprobables (aunque no finales) compatibles con los trasfondos específicos (B) y obtenidos por miembros de W en tiempos anteriores.

En Contabilidad:

Una colección de teorías contables, hipótesis contables, leyes contables y datos contables al día compatibles con la colección respectiva obtenida de la Administración, la Economía, la Sociología y la Psicología, y obtenida por los investigadores contables desde Luca Pacioli o, por lo menos, desde 1850 en que comienza el período científico de la Contabilidad. (Esta colección es difícil de reunir pero existe dispersa).

Según Bunge en general:

O Los objetivos o finalidades de C incluyen el descubrimiento o uso de las leyes de los D (dominio o universo del discurso), la sistematización (en teorías) de las hipótesis acerca de D y el refinamiento de métodos en M.

En Contabilidad:

Sus objetivos o finalidades incluyen el descubrimiento o uso de leyes (hipótesis confirmadas) de la actividad contable, la sistematización (en teorías) de las hipótesis acerca de esa actividad y el refinamiento de métodos o procedimientos de investigación contable.

Según Bunge en general:

M La metódica de C consta exclusivamente de procedimientos contables (examinables, analizables, criticables) y justificables (explicables).

En Contabilidad:

La Metodología M de la Contabilidad consta exclusivamente de procedimientos o métodos:

- a) examinables;
- b) analizables;
- c) criticables; y
- d) explicables.

Según Bunge en general:

C Es un componente de un campo cognoscitivo más amplio; o sea hay por lo menos otro campo de investigación (contiguo) tal que:

a) las visiones generales, los trasfondos formales, los trasfondos específicos, los fondos de conocimiento, objetivos y metódicos de ambos campos tienen un solapamiento no vacío;

b) o bien el dominio de uno de los campos esté incluido en el del otro, o bien cada miembro del dominio de uno de los campos es un componente de un sistema incluido en el dominio del otro.

En Contabilidad:

La Contabilidad tiene otros campos de investigación contiguas tales como la Economía y la Administración y de resultas de ello hay un solapamiento no- vacío en materia de:

- a) visiones generales;
- b) trasfondos formales;
- c) trasfondos específicos;
- d) fondos de conocimiento;
- e) objetivos; y
- f) metódicas.

Según Bunge en general:

Además: La composición de los ocho componentes de C:

- visión general o trasfondo filosófico;
- trasfondo formal;
- dominio o universo al discurso;
- trasfondo específico;
- problemática;
- fondo de conocimiento;
- objetivos o finalidades;
- metódica;

cambian, por lentamente que sea como resultado de investigaciones en el mismo campo y en campos cercanos.

En Contabilidad:

Los componentes de la Ciencia Contabilidad:

- objetos - ética;
- teorías lógicas;
- actividad contable;
- hipótesis derivadas;
- naturaleza de la actividad contable;
- teorías, hipótesis y datos contables;
- hipótesis confirmadas;
- procedimientos de Investigación contable;

cambian como resultado de las tareas de investigación contable, investigación económica, investigación administrativa y otras.

5.4.- Ciencia Factual Cultural Aplicada

Para Bunge⁷ "la diferencia primera y más notable entre las varias ciencias es la que se presenta entre ciencias formales y ciencias fácticas o sea entre las que estudian ideas y las que estudian hechos".

Sostenemos que la Contabilidad estudia hechos humanos y de la naturaleza y por ello la incluimos en el grupo de ciencias factuales, junto a la Economía, la Sociología, la Psicología, la Biología y otras más.

Dentro de las ciencias factuales Bunge⁸ las clasifica en las propias de la naturaleza que incluiría la Física, la Química, la Biología y la Psicología Individual y las que llama culturales o sea sociales de seres humanos interactuantes que serían: la Psicología Social, la Sociología, la Economía, la Ciencia Política, la Historia Material, la Historia de las Ideas y, nosotros agregamos, la Contabilidad.

⁷ BUNGE, Mario "La investigación científica: su estrategia y su filosofía" - traducción de Manuel Sacristán - Editorial Ariel - Barcelona, España - 2ª edición - 1965 - pág. 30.

⁸ idem (7), pág. 41.

Frente a la división de Bunge, entre ciencia pura y aplicada⁹ nos parece que la Contabilidad no tiene un fin puramente cognitivo, sino que procura incrementar nuestro conocimiento para aumentar nuestro bienestar y, por eso, sería ciencia aplicada.

Los investigadores contables buscan no solamente entender mejor lo que ocurre en nuestro dominio, sino también proponer prácticas de normas tecnológicas contables que deriven de las teorías, hipótesis, leyes y problemas contables.

5.5.- 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.

a) 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 N° 1.

Allí se hace patente la existencia de un informe cualitativo y cuantitativo de la gestión de una empresa, en un periodo 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:

b) 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.

c) Personas revisoras del informe contable

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

⁹ Idem pág. 43.

d) Personas destinatarias de la información contable

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

e) El informe contable

Tal como lo describimos antes.

f) 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.

g) 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.

h) 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.

i) 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.

i) 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.- Índices 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.

k) 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.

l) Informes Contables Macroeconómicas

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