



**UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
INSTITUTO DE INVESTIGACIONES CONTABLES
“PROFESOR JUAN ALBERTO ARÉVALO”
PROGRAMACIÓN CIENTÍFICA 1998/2000 UBACyT TRIENAL**

PROYECTO TE23

Título del proyecto: “Determinación de las “bases teóricas” para la armonización de normas contables en el MERCOSUR”

**INFORME FINAL
CORRESPONDIENTE AL 3ER AÑO DE LA INVESTIGACIÓN: 2000**

Director: DR. MARIO BIONDI

Equipo de investigadores:

**Dr. Mario Biondi
Dr. Carlos Luis García Casella
Dr. Mario Wainstein
C.P. Serafina Farinola
C.P. Patricia Kwasnycia
C.P. Nilda Hebe Furman
C.P. Jorge Santesteban Hunter
Pasante: Sr. Javier Aníbal Labella**

C.P. María del Carmen Rodríguez de Ramirez (Secretaria Técnica del Instituto de Investigaciones Contables “Profesor Juan Alberto Arévalo”)

**“DETERMINACIÓN DE LAS ‘BASES TEÓRICAS’ PARA LA ARMONIZACIÓN DE
LAS NORMAS CONTABLES EN EL MERCOSUR”**

INFORME FINAL

Nota Introductoria:

Después de tres años de investigación sobre este tema, el grupo ha emitido, en tiempo y forma según los cronogramas propuestos, el presente *INFORME FINAL*.

Debe entenderse que forman parte de esta investigación los informes de avance correspondientes a los años 1998 y 1999, los cuales han sido impresos, difundidos y elevados a la superioridad, según las normas de procedimiento.

En este informe final se han tomado en consideración aquellos reportes que, básicamente, constituyen investigación doctrinaria y empírica.

Como *Anexo 1* se podrá encontrar los esquemas de los contenidos de los informes del 1^{er} año (1998) y del 2^{do} año (1999). El lector interesado podrá recurrir a los documentos originales.

Además y cumpliendo con la mecánica utilizada por el grupo de investigación, se informa sobre las reuniones, actas y demás aspectos organizativos, que puede ser de utilidad como aporte metodológico en una investigación de este tipo. Esas informaciones se han agrupado como *Anexo 2*.

Este *Informe Final* consta de las partes que se indican a continuación, con referencia a las páginas iniciales de cada una de ellas.

A) <u>¿ES NECESARIA LA EXISTENCIA DE UN MARCO CONCEPTUAL PARA LA EMISIÓN DE NORMAS CONTABLES?</u>	5
1) <u>La necesidad de un marco conceptual contable</u>	5
2) <u>La opinión de autores sobre el marco conceptual contable:</u>	8
<u>Algunos autores que tienen en cuenta el Marco Conceptual</u>	8

<u>Opinión de autores nacionales (entre paréntesis se indica el año de la emisión de la opinión):</u>	8
<u>Anexo 2 – 1998</u>	8
<u>Anexo 4 – 1998</u>	9
<u>Anexo III – 1999</u>	10
<i>Opinión de autores o entidades extranjeras: (entre paréntesis se indica el año de la emisión de la opinión).</i>	11
Anexo 1- 1998.....	11
Anexo III – 1999.....	11
Anexo IV – 1999.....	13
<i>Opiniones de profesores universitarios de contabilidad</i>	16
Anexo I – 1999.....	16
<i>Opiniones de emisores de estados financieros, consejos profesionales y organismos de control</i>	17
Anexo II – 1999.....	17
<u>B) ELEMENTOS DE LOS MARCOS CONCEPTUALES SEGÚN NORMAS CONTABLES:</u>	18

2) <u>Diferencias irreconciliables entre el Marco Conceptual del I.A.S.C. y el Modelo Contable de la F.A.C.P.C.E. de la Argentina (Resolución Técnica 10)</u>	35
D) <u>BASES TEÓRICAS PARA LA ARMONIZACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES EN EL MERCOSUR</u>	36
1) <u>Situación normativa actual (Setiembre de 2000)</u>	36
2) <u>Elementos comunes y diferencias que integran los Marcos Conceptuales Contables de Argentina, Brasil, Uruguay y Chile</u>	39
3) <u>La definición del problema de las bases teóricas para la armonización de las normas contables en el MERCOSUR</u>	40
a) <u>Necesidad de un marco conceptual contable en el MERCOSUR</u>	40
b) <u>Quien debe dictarlo</u>	41
c) <u>Qué pautas integrarían el marco conceptual contable</u>	41
d) <u>Marco conceptual contable único vs. Marcos conceptuales específicos</u>	44
e) <u>¿El marco conceptual contable debe ser permisivo o estricto?</u>	44
f) <u>Los temas en los que hubo acuerdo son:</u>	44
g) <u>Los temas en los que no se llegó aún a acuerdo, son:</u>	45
h) <u>Elaboración de las bases teóricas: Desarrollo</u>	45
E) <u>TESIS – CONCLUSIÓN – RECOMENDACIONES</u>	46
1) <u>Propuesta de las bases teóricas para la armonización de normas de valuación y exposición de estados contables (financieros) destinados a terceros...</u>	46
a) <u>Nota Introductoria. Armonización; su concepto a los fines de esta investigación</u>	46
b) <u>Estructura de la propuesta</u>	47
c) <u>Enunciación de los elementos básicos</u>	51
2) <u>Propuesta de bases teóricas para la armonización de normas de auditoría externa de estados contables (financieros) destinados a terceros</u>	57
3) <u>Propuesta de bases teóricas para la armonización de principios de conducta que deben observarse en las actividades de confección y revisión externa de estados contables (financieros) destinados a terceros</u>	62
a) <u>Relaciones entre las normas contables profesionales y la ética del contador público</u>	62
b) <u>Conclusiones</u>	64

Anexo 1: Esquema de contenidos de los informes de avance de los años 1998 y 1999.....65

Anexo 2: Temas metodológicos y organizativos del 3^{er} año de la investigación (2000).....73

Como final de esta nota introductoria vale la pena recordar que integrantes del grupo de investigación, a todos los cuales que director agradece los importantes aportes realizados, en algunos casos señalaron disidencias sobre determinados puntos concretos, lo cual no afectó la idea general definida ya sea por aceptación de esas sugerencias o por ser inmaterial los efectos sobre el objetivo fundamental.

MARIO BIONDI
Director

A) ¿ES NECESARIA LA EXISTENCIA DE UN MARCO CONCEPTUAL PARA LA EMISIÓN DE NORMAS CONTABLES?

Varias veces hablamos del objetivo principal de esta investigación. Véase que mencionamos un objetivo principal, lo cual significa que existen otros objetivos derivados que, a esta altura del trabajo podemos afirmar están plenamente logrados. El importante aporte doctrinario acumulado en los años 1998 y 1999 así lo certifica.

Volviendo al tema del objetivo principal, cabe recordar que nuestra pretensión es dar alguna *BASE TEÓRICA* para armonizar las normas contables en el *MERCOSUR*. Desde ya que nuestro aporte tiene que ser general para que cada país miembro logre su inspiración para la redacción de su propio marco o modelo que sustente las normas concretas.

El título de este apartado es una pregunta: *ES NECESARIA LA EXISTENCIA* de un *MARCO CONCEPTUAL* previo a la emisión de las normas.

Veamos las opiniones y hechos recopilados en los años 1998 y 1999:

1) La necesidad de un marco conceptual contable

Nuestra opinión es que las normas contables específicas deben ser precedidas por un MARCO CONCEPTUAL que las justifique.

Lo expuesto no excluye analizar si el *MARCO CONCEPTUAL CONTABLE* podría ser reemplazado por un *MODELO CONTABLE*, como veremos más adelante.

Stamp (informe de avance 1999 pag.261) argumenta que el Marco Conceptual del FASB, expresado en los llamados *CONCEPTS* (Informe de avance 1999, pag 363) ofrece definiciones, que en realidad son “axiomas” encubiertos y, por ello lo califica de arbitrario y como un error meta-teórico. Este comentario de Stamp respecto del marco conceptual del FASB no hace sino confirmar la separación que debe concretarse en la teoría contable entre aquella que es LÓGICA, ESTRUCTURAL y ARMONIOSA (teoría contable doctrinaria expresada por las CORRIENTES DE OPINIONES) y la teoría contable normativa que podría ser ARBITRARIA, POLÍTICA y COYUNTURISTA.

No cabe duda alguna que el Marco Conceptual Contable, que integra la teoría normativa es inductivo-deductivo o sea parte de la observación, consagra la norma y luego legisla sobre los detalles.

Un Marco Conceptual para la contabilidad, para Stamp, podría ser continuo e interminable (confusión con las corrientes de opiniones) pero, dice, esto no podría ser posible si se debe entregar a la profesión un marco conceptual utilizable. Por otra parte toda combinación de elementos tomados en un cierto orden, siempre da como resultado un número finito.

En estos razonamientos se observa claramente, a nuestro entender, las “teorías contables explicadas, razonadas” y las “teorías contables políticas” (marco conceptual).

Power (informe de avance 1999, pag 251) se lamenta que mientras el FASB aplicó importantes sumas de dinero en desarrollar el marco conceptual sin resultados favorables muy palpables, se debería haber prestado mucha más atención a las normas concretas que a las que habían sido llamadas “consideraciones conceptuales”.

Creemos que los importantes comentarios, fundamentalmente centrados en los *CONCEPTS* del *FASB* (USA) es una consecuencia de la practicidad que tienen los profesionales en aquel país y no debe perderse de vista el hecho de los estudios solo se justifican si el tema merece la preocupación y de esto se trata. Los importantes académicos que participaron en este aporte doctrinario en realidad ponen en dudas el interés por estudios de este tipo; ellos con sus comentarios, están elevando la importancia del tema.

Creemos que un marco conceptual contable no engendra “super” normas sino que es una guía, son un conjunto de lineamientos; si se quiere, son normas generales orientadoras para respaldar y permitir interpretar las normas específicas, sean de exposición o de medición del valor de los bienes (valuación).

Sin un marco de referencia sería imposible resolver casos concretos que se apartaran de la rutina.

Cuando hablamos de marco conceptual contable tenemos claro que nos estamos refiriendo a la necesidad de obtener informes financieros (estados contables) destinados a terceros.

Stamp (pag 261 informe de avance 1999) reclama el desarrollo de un marco conceptual para lograr “justicia” en la información. Este argumento nos recuerda el viejo postulado básico denominado “equidad” como opuesto de lo que significa arbitrariedad, que nos llevaría quizás a una falta de ética. Dopuch y Sunders (pag 263. informe de avance 1999) evalúan cómo un marco conceptual para la contabilidad (caso FASB) puede sustentar “límites para la racionalidad” y, sobre todo arrojan dudas sobre como pueden ser evaluados y cuantificados los beneficios de la existencia del marco conceptual.

Es muy interesante el trabajo de Simon Archer titulado “Sobre la metodología de

2) La opinión de autores sobre el marco conceptual contable:

Prácticamente, la casi totalidad de los autores consultados, ya sea en forma explícita o implícita, opinan que la existencia de un marco conceptual es, o como dicen algunos un conjunto de “principios” o “fundamentos básicos”; un elemento útil y necesario para definir con mas claridad las normas contables que se dicten como consecuencia .

Teniendo en cuenta la relevancia de quienes opinan favorablemente a la existencia de un marco conceptual, llegamos a la conclusión, que por razones de buena técnica legislativa, toda norma que se dicte debe ampararse en un principio rector que permita tratar los casos que se presenten con igual criterio o sea en un *MARCO CONCEPTUAL PREEXISTENTE*. Pensar que no exista un marco conceptual puede llevarnos por el camino de suponer que el *MODELO CONTABLE* tampoco tendría razón de ser, y, por ellos algunos entes establecerían los resultados considerando el capital a mantener “financiero” y otros por el “no financiero” (económico, operativo, etc.).

Los ejemplos podrían multiplicarse y estamos seguros que solo nos servirán para confirmar nuestra opinión, respaldada por la teoría contable doctrinaria (opinión de los autores) y por la teoría contable normativa.

Algunos autores que tienen en cuenta el Marco Conceptual

Opinión de autores nacionales (entre paréntesis se indica el año de la emisión de la opinión):

Anexo 2 – 1998

En este anexo, se analizaron las posturas de distintos autores, como Mario Biondi, Luisa Fronti de García, Norberto Laroca y Enrique Fowler Newton

Estos autores dicen que los modelos contables sustentan a las normas contables, y que los modelos contables pueden construirse combinando diferentes corrientes de opiniones (COP, COE, CRP, CRA).

Los modelos contables se componen de los siguientes elementos:

Y **Capital a mantener**: dentro de este concepto se puede optar por el mantenimiento del capital financiero o por el mantenimiento del capital no financiero.

- Y Criterio de valuación: al establecer el criterio de valuación podemos optar por el criterio de valores históricos, valores corrientes o una combinación de ambos según los distintos elementos componentes del patrimonio.
- Y Unidad de medida: al abordar este elemento de un modelo contable, podemos tomar como unidad de medida la moneda corriente o la moneda homogénea.

Anexo 4 – 1998

Según Mario Biondi, la teoría contable se clasifica en Teoría Contable Doctrinaria y Teoría Contable Normativa.

La teoría contable normativa estaría formada por el paradigma de la contabilidad, el objetivo de los estados contables, las cualidades o requisitos que debe reunir la información contable y el modelo contable.

Respecto de los objetivos de la información contable:

- Y Posición Doctrinaria: los autores nacionales y extranjeros consultados señalan en su mayoría que el objeto del sistema contable debe ser suministrar información útil, ponderable, registrable y compilable para la toma de decisiones.
- Y En Argentina al RT 10 dice que el objeto es brindar información principalmente cuantitativa, utilizable para la toma de decisiones económicas y financieras.
- Y En Estados Unidos, el FASB Concept N° 1 dice que el objetivo de los estados contables es brindar informaciones útiles para la toma de decisiones de inversión y crediticias.
- Y La Norma Internacional de Contabilidad N° 1 del IASC (revisada 1997) toma también el concepto de utilidad de la información contable para la toma de decisiones.

Respecto de los requisitos de la información contable:

- Y Tanto en la doctrina nacional como en la extranjera se observan los siguientes requisitos que debería cumplir la información contable. La información que se suministra debe ser relevante, completa, oportuna, útil, confiable, coherente, verificable, objetiva, económica (relación insumo-producto).
- Y La RT 10 indica los requisitos que debe cumplir la información contable: información verdadera (veracidad, objetividad, actualidad, esencialidad, verificabilidad, precisión y confiabilidad), rendimiento de la información (utilidad y productividad), la información debe ser la que corresponda (pertenencia, integridad, significación, suficiencia, irremplazabilidad, prudencia), la información debe ser viable (accesibilidad,

practicabilidad, normalización, comparabilidad, convertibilidad, oportunidad, celeridad, claridad) y la información debe ser organizada (sistematización y racionalidad).

Y Dentro de la normativa internacional, este tema es tratado en la NIC N° 1, la cual hace referencia a una razonable presentación de los estados contables, establece entre otros requisitos los de comparabilidad, pertinencia, prudencia y confiabilidad.

Anexo III – 1999

Hector Bértora (1975)

Existe la necesidad de dedicar esfuerzos a la elaboración de una teoría contable. Los principios de contabilidad vigentes deben ser revisados partiendo de una redefinición de los objetivos y del concepto de contabilidad que surgirá como consecuencia de una investigación desarrollada con metodología científica.:

Y Obtener una definición de contabilidad, que son los estados contables y cuales son sus objetivos.

Y Definir con corrección terminológica el sentido de diversas expresiones utilizadas en contabilidad.

Y Determinar cuales son los requisitos de la información contable.

Dentro del campo de la contabilidad la investigación quedaría limitada a determinar cuales son los postulados y sus principios.

Mario Biondi (1999)

La teoría contable es la fuente de inspiración y respaldo de las aplicaciones prácticas. La norma se nutre de la teoría. Por ello es imprescindible conocer la teoría que es el sustento de la norma práctica.

Para abordar la Teoría Contable Normativa, es necesario definir el “modelo”. El Modelo es una definición de variables, una selección que conforma una idea, un deseo o una expectativa. Dependiendo de que modo se combinen las distintas variables (unidad de medida, criterios de valuación, mantenimiento del capital -y sus complementarios, límites de prudencia, tipos de resultados y conformación del costo) se seleccionará el modelo en el cual se basarán las normas particulares.

En el punto 6 del anexo III (1999), denominado Análisis del cambio del paradigma contable que se habría operado entonces, en su punto c) Evolución del paradigma de la contabilidad que se aprecia en las normas contables, dice lo siguiente:

“el sustento de las normas contables es la llamada teoría normativa, que está constituida por el marco conceptual que, a su vez, está integrado por la definición de contabilidad a los

Jorge Tua Pereda (1995)

La teoría contable está compuesta por asunciones o hipótesis sobre la siguiente secuencia de elementos –ya clásicos, realmente- que configuran, en rasgos generales, el quehacer de la contabilidad: captación, medida, valoración, representación y comunicación.

En la medida que sean necesarios los planeamientos conceptuales de la contabilidad continuarán readaptándose para responder en cada momento a los requerimientos de la realidad circundante. La contabilidad requiere para su conceptualización y formalización la utilización de un instrumental lógico acorde con estos planeamientos, que además respete y tenga en cuenta aquella posible evolución.

Antonio López de Sá (1997)

Si van a elaborarse normas para que la información sea la imagen fiel de los fenómenos de la riqueza patrimonial, la primera tarea debe ser definir lo que debe entenderse por información y cual es la utilidad que debe tener para quien la busca. No se puede lograr una normalización competente si esta no tiene suficiente lastre conceptual y científico para protegerla.

Muchos errores en la elaboración de normas que deben guiar informaciones surgen de falta de enlace entre lo científico y lo tecnológico. Solamente la alianza entre la teoría y las normas podrá resultar en el éxito, fidelidad y sinceridad de la información.

Richard Mattessich (1964)

Este autor opina que a medida que se desarrollan sistemas monopropósitos se hace mas necesaria una fundamentación general de la contabilidad. Si no contamos con un marco uniforme a partir del cual pueda desarrollarse sistemáticamente un modelo contable para un propósito determinado en una situación específica, corremos el riesgo de generar un conjunto de “modelos standard” que pronto se volverían rígidos y podrían por lo tanto invalidar el propósito inicial de diversificación en aras de flexibilidad. La contabilidad maneja un conjunto de reglas que sirven para elaborar y comunicar información financiera, de una manera que aquellas reglas puedan supeditarse a distintos objetivos.

Anexo IV – 1999

Vatter, W.J. (1947)

Toda ciencia u otro campo de conocimiento es orientado hacia alguna estructura conceptual....

Storey, R. K. (1964)

Un marco conceptual es desarrollado para dar sentido al curso de acción a seguir. El marco conceptual es el fundamento de la gestión contable a seguir.

Stamp, E. (1970)

medir el producto de la contabilidad, qué información debe estar incluida en los informes publicados y como es expuesta.

Horngren (1984)

El papel principal del marco conceptual es realzar la posibilidad de aceptabilidad de las declaraciones a ser propuestas.

Skinner, R. M. (1987)

Un marco conceptual para la contabilidad financiera es una estructura interrelacionada de propuestas y observaciones que ayudan a explicar la información en la práctica o deducir

de un conjunto multipersonal. Un marco conceptual sería operacional si proveyera un conjunto de axiomas a partir de los cuales pudieran derivarse lógicamente las normas fuera de procesos de debate.

En cambio, para Rawls un marco conceptual para la contabilidad financiera es análogo a lo que denomina posición original dentro del modelo reflexivo, en el sentido de articular con un fundamental acercamiento del constructivismo con el plan de acción de la contabilidad. Un marco conceptual no es una fundamentación última en un sentido práctico, pero es un punto de referencia en la red de normas contables y prácticas de este servicio de “organizar” pensado sobre ellas. Pueden ser posibles diferentes marcos conceptuales dependiendo de sus puntos de referencia, necesidades de los usuarios, ingresos verdaderos, etc.

La concepción cuasi-legal de Stamp sobre un marco conceptual para la contabilidad fluye a partir de propias perspectivas de las “necesidades de los usuarios”, una perspectiva en la cual el proceso del conjunto de normas no es enteramente reducible hacia un terreno de competencia entre intereses económicos.

Sobre la relación existente entre conceptos generales y reglas particulares, estas últimas no siguen deductivamente a las primeras, pero las últimas presuponen a las anteriores. La relación entre un marco conceptual y el conjunto de normas no es la relación de doctrina o axiomas científicos para el caso en que aquel caiga bajo este.

Un marco conceptual para la contabilidad puede ser operacional solamente en el sentido de ser presupuesto en el proceso de emisión de normas. Un marco conceptual sobre esta perspectiva establece el criterio general para guiar el proceso de suministrar una estructura para el complejo proceso comunicativo.

La base de las guías generales ofrecidas por un marco conceptual podrían depender de perspectivas de lo que es la contabilidad. Esto es importante para reconocer como tales perspectivas preceden las expresiones de un marco conceptual. Podemos tener diferentes concepciones de contabilidad (servir a las necesidades de los inversores, nuestro económico de la realidad, suministrar la base para recaudar impuestos, etc.) y para todos estos es posible un marco conceptual.

Archer, Simon

Este autor analiza las metodologías para la construcción de un marco conceptual para la contabilidad financiera, según puede verse en la página 7 de este informe.

Agrega que según Dopuch y Sunder existen cuatro razones posibles para que cuerpos como el APB, el FASB y el IASC investiguen sobre un marco conceptual:

- Un marco conceptual puede ser útil para resolver cuestiones contables y el proceso de la fijación de normas,
- Los esfuerzos para desarrollar un marco conceptual tienen un beneficio para los usuarios de los estados contables, en términos de su confianza incrementada no apoyándose esta sobre un razonamiento,
- El lenguaje del marco conceptual puede suministrar un discurso similar a la doctrina, por lo cual los intereses conflictivos pueden ser discutidos y adjudicados según roles convenidos,
- Un marco conceptual puede ser una necesidad ideológica para cuerpos autorregulatorios como es el FASB

El FASB buscó dos tipos de objetivos diferentes en el marco conceptual:

- Desarrollar una base en teoría contable para normas de los distintos informes de contabilidad financiera,
- Desarrollar un tipo de constitución, lo cual proveería de legitimidad política para la fijación de las normas del FASB.

La aproximación que utiliza Archer conduciría al desarrollo de un marco conceptual para justificar las normas como metodológicas. La creación de tal marco resultaría de un marco particular de análisis y evaluación, derivado de los métodos de jurisprudencia analítica y análisis de sistemas.

Opiniones de profesores universitarios de contabilidad

Anexo I – 1999

Dentro del análisis que se efectuó a las encuestas destinadas a Profesores titulares de Contabilidad y Auditoría de Universidades Públicas y Privadas, el 80% de los consultados en Argentina consideró correcta una introducción de las normas contables. El fundamento es que es imprescindible porque falta explicitar los supuestos básicos. Al aplicarse el marco

B) ELEMENTOS DE LOS MARCOS CONCEPTUALES SEGÚN NORMAS CONTABLES:

Anexo V – 1999

En este anexo del año 1999 se expuso los elementos contenidos en los Marcos Conceptuales del IASC, de EE.UU., del Reino Unido, y de la Comunidad Económica Europea y del proyecto de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (según versión conocida en ese momento)

Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros – IASC

El marco conceptual trata los siguientes aspectos:

- **Objetivos de los estados financieros:** Suministrar información acerca de la situación financiera, actividad y flujos de fondos de la empresa. Se pretende que tal información sea útil para los usuarios al tomar sus decisiones económicas. Las hipótesis fundamentales son el Devengado y Empresa en Marcha.
- **Características cualitativas que determinan la utilidad de la información de los estados financieros:** comprensibilidad, relevancia, confiabilidad, representación fiel, realidad económica, neutralidad, prudencia, integridad, comparabilidad, oportunidad, equilibrio entre coste y beneficio, equilibrio entre las características cualitativa, y presentación veraz de la información financiera.
- **Definición, reconocimiento y medida de los elementos que constituyen los estados financieros:**
 - Elementos: activos, pasivos, capital, ingresos y gastos
 - Reconocimiento y medición: una partida que reúna la definición de un elemento se reconoce si es probable que cualquier beneficio económico futuro asociado con la partida en particular fluya hacia o de la empresa, y si la partida tiene un valor que puede ser medido de manera confiable.
- **Capital y capital a mantener:** se puede escoger entre capital financiero o capital físico. La selección debe estar basada en las necesidades de los usuarios de los estados financieros.

Marco Conceptual de los Estados Unidos de América

Objetivo de los estados financieros de empresas comerciales (Concepts 1)

- ÿ Información útil para la toma de decisiones acerca de inversiones y créditos
- ÿ Información útil para medir la situación financiera (flujo de fondos esperado)
- ÿ Información acerca de la empresa, derechos de terceros sobre los mismos y sus cambios

Características cualitativas de la información contable (Concepts 2)

Para que la información contable sea útil, tiene que cumplir con los siguientes requisitos: Pertinencia (valor predictivo, valor confirmatorio, oportunidad), Confiabilidad (representación fiel, verificabilidad y prudencia), Neutralidad, Comparabilidad, Significatividad, Costos y Beneficio.

Objetivos de los estados financieros de organizaciones sin fines de lucro (Concepts 4)

- ÿ Información útil para tomar decisiones sobre la ubicación de fondos
- ÿ Información útil para medir los servicios y la habilidad para proveerlos
- ÿ Información útil para medir la conducción de los administradores y su desempeño
- ÿ Información acerca de los recursos económicos, obligaciones, recursos netos y sus cambios
- ÿ Explicaciones e interpretaciones de la administración

Reconocimiento y medición en los estados financieros (Concepts 5)

Criterio de reconocimiento

Un ítem y la información correspondiente a él deben cumplir estos cuatro criterios fundamentales de reconocimiento

- ÿ Definición: el ítem debe cumplir la definición de un elemento

- Y Posibilidad de medirlo: debe tener un atributo relevante que pueda ser medido con suficiente confiabilidad (costo histórico, costo actual, costo actual de mercado, valor neto de realización)
- Y Pertinencia: la información sobre el ítem es capaz de hacer una diferencia en la toma de decisiones de los usuarios
- Y Confiabilidad: la información es una representación fiel, verificable y neutral

Orientación en la aplicación de criterios

- Y Ingresos y Ganancias: el reconocimiento implica la consideración de dos factores
 1. No se reconocen hasta que son realizados o realizables
 2. Los ingresos no son reconocidos hasta que han sido ganados
- Y Gastos y Perdidas: Son reconocidos cuando se consumen beneficios económicos para realizar la actividad principal o cuando se espera que un activo previamente reconocido provea menores beneficios o ninguno

Reconocimiento de cambios en activos y pasivos

El reconocimiento inicial se realiza teniendo en cuenta los precios de intercambio a la fecha del reconocimiento. Estos conservan su valor hasta que un evento los modifica y cumple el criterio de reconocimiento

Elemento de los estados financieros (Concepts 6)

Elementos de estados financieros de empresas comerciales y de organizaciones no comerciales: Activo – Pasivo – Patrimonio Neto – Ingresos – Gastos – Ganancias – Pérdidas.

Elementos de estados financieros de empresas comerciales exclusivamente: Aporte de los Propietarios – Retiro de los Propietarios – Resultado Total .

Borrador de la declaración de principios para estados financieros – Marco conceptual del Reino Unido

Objetivo de los estados financieros:

El objetivo de los estados financieros es proveer información sobre el rendimiento financiero de una entidad y sobre su posición financiera, esta resulta útil a los usuarios para medir la conducción de los administradores y para tomar decisiones económicas

Los estados financieros

Los estados financieros de una entidad individual informan sobre las actividades y recursos bajo control directo de la entidad. Los estados financieros consolidados informan sobre las actividades y recursos bajo el control directo e indirecto de la entidad.

Características cualitativas de la información contable

La información financiera es útil cuando es: Pertinente, Confiable (representa fielmente lo que se propone presentar, está libre de desviaciones deliberadas, incluye un grado de prudencia bajo condiciones de incertidumbre), Comparable y Comprensible.

Elementos de los estados financieros

Los elementos principales que representan los aspectos claves de las transacciones y eventos que son reflejados en los estados financieros son los siguientes: Activo, Pasivo, Interés de los propietarios (Activo menos Pasivos), Ganancias y Pérdidas

Reconocimiento en estados financieros

Un nuevo activo o pasivo o un agregado a uno existente será reconocido en el balance general si hay prueba suficiente de que existe y de que puede ser medido en forma suficientemente confiable en un monto en dinero. Una ganancia o pérdida será reconocida al mismo tiempo, excepto que no haya habido ningún cambio en el total del activo neto o

en el caso de que el cambio haya sido el resultado de distribuciones o contribuciones de capital.

Medición en estados financieros

Se basa en medir algunos elementos del balance general según el costo histórico y otros según valores corrientes. El criterio de valuación utilizado será determinado en referencia a factores tales como el objetivo de los estados financieros, la naturaleza de los activos o pasivos a medir y las circunstancias del caso. Cuando se utiliza el criterio del costo histórico hay que asegurarse que todos los activos están por debajo de su costo y de su monto recuperable y que todos los elementos monetarios representados en una moneda extranjera están de acuerdo a la tasa de cambio actual.

Presentación de estados financieros

La presentación de los estados financieros debe enfocarse en sus elementos o en las características de los mismos, como por ejemplo, su naturaleza, su causa, su función, continuidad relativa o recurrencia, estabilidad, riesgo, predecibilidad y confiabilidad.

La presentación de la información en el estado de posición financiera deberá enfocarse en los tipos y funciones de los activos y pasivos y en las relaciones entre ellos. La información sobre flujos de dinero en efectivo deberá ser presentada en un modo que permita distinguir entre los flujos de dinero en efectivo que resulten de operaciones y los que resulten de otras actividades, También se deberá mostrar el grado en que distintas actividades generan y utilizan dinero en efectivo.

Contabilidad para intereses en otras entidades

Los intereses en otras entidades se deben presentar en los estados financieros. Se pueden preparar estados financieros simples o consolidados, para esto hay que tener en cuenta el grado de influencia, si existe, sobre las actividades y recursos de la otra entidad. En un estado financiero simple el interés sobre otra entidad es considerado como otro activo. En los estados consolidados, un interés que incluye el control de las operaciones y las políticas financieras de la otra entidad entidad se representa haciendo que la entidad

controlada forme parte de la entidad principal; un interés que incluye control o una gran influencia sobre las operaciones y las políticas financieras de la otra entidad se representa reconociendo la parte de resultados y recursos que comparten las dos entidades en los

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas – Centro de Estudios Científicos y Técnicos – Proyecto de Resolución Técnica N° 16 – Marco Conceptual de las normas contables profesionales según la segunda versión (Reemplaza proyecto N° 5 de Resolución Técnica que figura en el Anexo V del año 1999)

Objetivo de los estados contables

El objetivo de los estados contable es proveer información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha y su evolución económica y financiera en el período que abarca, para facilitar la toma de decisiones económicas. Se consideran como usuarios tipo a los inversores y acreedores actuales y potenciales, en los casos de entidades sin fines de lucro a quienes les proveen o podrían suministrarles recursos y en los casos de entidades gubernamentales a los cuerpos legislativos y de fiscalización.

Contenidos mínimos de los estados contables:

- ÿ Situación patrimonial a la fecha de los estados contables
- ÿ Evolución del patrimonio durante el período
- ÿ Evolución de la situación financiera
- ÿ Otros hechos que ayuden a evaluar los montos, momentos e incertidumbres de los futuros pagos que los inversores y acreedores recibirán del ente por distintos conceptos.

Los organismos gubernamentales deberán suministrar información que les permita demostrar que sus recursos fueron obtenidos y empleados de acuerdo con los presupuestos aprobados.

Requisitos de la información contenida en los estados contables

Para que la información contable sea útil para los usuarios deberá cumplir con los siguientes atributos: Pertinencia, Confiabilidad (Aproximación a la realidad –Esencialidad, Neutralidad e Integridad - y Verificabilidad), Sistemática, Comparabilidad y Claridad. Existen restricciones que condicionan el logro de las cualidades anteriormente indicadas: Oportunidad y Equilibrio entre los costos y beneficios.

Elementos de los estados contables

Los elementos relacionados directamente con la situación patrimonial son los Activos, Pasivos y el Patrimonio y las participaciones de accionistas no controlantes en los patrimonios de las empresas controladas.

A lo largo de un período, el patrimonio de un ente varía como consecuencia de Transacciones con los propietarios y el Resultado de un período (Flujo de ingresos, gastos, ganancias y pérdidas, los impuestos que gravan las ganancias finales, y las participaciones de accionistas no controlantes en los resultados de las empresas controladas).

Los estados contables deben informar sobre la evolución financiera del ente, por lo cual es necesario seleccionar algún concepto de recursos financieros que pueda ser empleado como base para la preparación de esa información. El concepto de recursos financieros a ser utilizado como base para la preparación de la información contable referida a la evolución financiera debería integrarse con: el efectivo y equivalentes a efectivos.

Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables

En los estados contables deben reconocerse los elementos que cumplan con las definiciones de los elementos de los estados contables y que tengan atributos a los cuales puedan asignárseles mediciones contables que permitan cumplir el requisito de confiabilidad.

Modelo contable

- Ÿ Unidad de medida: los estados contables deben expresarse en moneda homogénea, de poder adquisitivo a la fecha a la cual corresponden (moneda constante)
- Ÿ Criterios de medición:
 - § De los activos: Su costo histórico; su costo de reposición; su valor neto de realización; su valor de utilización económica; en el caso de cuentas a cobrar a su valor actual; en los casos de participaciones en otros activos, el porcentaje de ellas sobre las mediciones contables totales de dichos bienes.
 - § De los pasivos: su importe original; su costo de cancelación; su valor actual; en los casos de participaciones en otros pasivos, el porcentaje de ellas sobre las mediciones totales de dichos pasivos.
- Ÿ Capital a mantener: Se considera como capital a mantener el financiero.

Desviaciones aceptables y significación

Son admisibles las desviaciones a lo prescripto por las normas contables profesionales que no afecten significativamente a la información contenida en los estados contables.

Se considera que el efecto de una desviación es significativo cuando tiene aptitud para motivar algún cambio en la decisión que podría tomar alguno de sus usuarios.

C) UN MARCO CONCEPTUAL CONTABLE Y UN MODELO CONTABLE

Antes de continuar con el análisis creemos conveniente diferenciar, analíticamente, un *MARCO CONCEPTUAL* de un *MODELO CONTABLE*.

El marco conceptual y los modelos contables tienen finalidades similares aunque el marco conceptual es comprensivo del modelo contable.

Alcance:

Ambos cuerpos normativos son aplicable para Estados Contables de uso externo, sin embargo en la RT 10 se señala que es posible su utilización para todo tipo de informe contable.

El modelo argentino es aplicable a cualquier tipo de entes incluyendo entidades sin fines de lucro. En cambio, el marco conceptual del IASC solo se aplica a empresas con fines de lucro.

Usuarios:

El marco conceptual del IASC menciona específicamente quienes son los usuarios de los Estados Contables y sus necesidades de información. En contraposición, en la resoluciones técnicas 8 y 10 no encontramos un tratamiento específico sobre quienes son considerados usuarios de los Estados Contables pero si se mencionan en reiteradas oportunidades al tratar otros temas. Por ejemplo, en la introducción de la RT 8 al considerar la necesidad de información contable útil se hace referencia a una variada gama de usuarios:

“Dado que los interesados en la información que ofrecen los estados contables son tan numerosos y de variada gama (el estado, los diversos organismos de control, los inversores actuales y potenciales, los acreedores, los clientes y los propios administradores del ente, entre otros), existe un interés general en que los datos contenidos en dichos estados se presenten adecuadamente, de modo que la información sea útil.”

Requisitos o cualidades de la información contable

El marco conceptual del IASC indica cuatro características cualitativas de la información contable: comprensibilidad, relevancia, confiabilidad y comparabilidad. Las cualidades de la información son atributos que hacen que los estados contables brinden información útil para los usuarios.

En la RT 10 se mencionan las cualidades o requisitos de la información contable para el mejor cumplimiento de los objetivos de los estados contables. La norma enumera una larga lista de atributos de la información agrupados en cinco categorías:

1. la información que se proporciona debe ser verdadera

2. debe considerarse el rendimiento de la información
3. la información debe ser la que corresponde
4. la información debe ser viable
5. la información debe ser organizada.

Aún cuando la terminología y/o clasificación de los atributos de ambos cuerpos normativos difieren, si efectuamos un análisis más detallado de las definiciones de cada una de las cualidades mencionadas observamos que ambos son coincidentes, excepto las cualidades de “sistematización” y “racionalidad” que solo están presentes en el modelo argentino.

Las cualidades de la información contable en el marco conceptual del IASC están expuestas con mayor claridad y en forma más sintética que en la exposición que presenta la RT 10 sobre el tema.

Modelo Contable

A diferencia de la normativa contable argentina en donde se establece explícitamente un modelo contable, el marco conceptual del IASC ha sido desarrollado de forma tal que es aplicable a una variedad de modelos contables. Así queda expresado en el prefacio del mismo:

“Financial statements are most commonly prepared in accordance with an accounting model based on recoverable historical cost and the nominal financial capital maintenance concept. Other models and concepts may be more appropriate in order to meet the objective of providing information that is useful for making economic decisions although there is presently no consensus for change. This Framework has been developed so that it is applicable to a range of accounting models and concepts of capital and capital maintenance.”

“Los estados contables son generalmente preparados de acuerdo con un modelo contable basado en el costo histórico y el concepto de capital a mantener financiero. Otros modelos y conceptos pueden ser más apropiados para alcanzar el objetivo de brindar información útil para la toma de decisiones económicas sin embargo a la fecha no existe un consenso para un cambio. Este marco ha sido desarrollado para ser aplicable a una variedad de modelos contables y conceptos de capital y capital a mantener.”

Unidad de medida:

En el marco conceptual del IASC no se define una unidad de medida a ser utilizada, a diferencia de la normativa argentina que establece el uso de una unidad de medida homogénea o constante.

Criterios de valuación:

El marco conceptual del IASC admite el empleo de diferentes bases de medición y de distintas combinaciones de las mismas en la preparación de los estados contables, indicando los siguientes criterios de valuación: costo histórico, costo corriente, valor de realización y valor actual. En contraposición, el modelo contable argentino opta por los valores corrientes como criterio de valuación admitiendo para ciertos rubros y para determinadas circunstancias otros criterios.

Capital a mantener:

Mientras que el marco conceptual del IASC deja la selección del concepto de capital a mantener en manos del ente emisor, el modelo argentino determina la utilización del capital financiero para la preparación de los estados contables.

El siguiente cuadro resume el análisis comparativo:

	MARCO CONCEPTUAL	MODELO CONTABLE
	I.A.S.C. (NOVIEMBRE DE 2000)	FACPE (NOVIEMBRE DE 2000)
<i>Definición de contabilidad</i>		
	No se incluye definición de contabilidad.	En la RT 10 se establece: La contabilidad es una disciplina técnica, consistente en un sistema de información destinado a constituir una base importante para la toma de decisiones y el control de la gestión, aspectos en los cuales resulta relevante el concepto de ganancia o, en términos más amplios, de resultados.
<i>Objetivos de los Estados Contables</i>		
Objetivo	Suministrar información acerca de la situación, actividad y cambios en la posición financiera de una empresa. Dicha información es útil a una amplia gama de usuarios en la toma de decisiones económicas.	Brindar información, principalmente cuantitativa, sobre el ente emisor, utilizable por los usuarios más comunes para la toma de decisiones económicas y financieras. (RT 10)
Alcance	Estado Contables de empresas industriales, comerciales o de negocios en el sector público	Estado contables de todo tipo de entes (públicos o privados, ya fueran con o sin fines

	MARCO CONCEPTUAL I.A.S.C. (NOVIEMBRE DE 2000)	MODELO CONTABLE FACPE (NOVIEMBRE DE 2000)
Objetivos de los Estados Contables		
	y en el privado para uso externo.	de lucro) par uso de terceros. (RT 8) La RT10 señala que si bien el cuerpo de normas apunta preponderantemente a la preparación de informes de uso público es posible su utilización para todo tipo de informe contable.
Usuarios	Amplia gama de usuarios: inversores, empleados, prestamistas, proveedores y otros acreedores comerciales, clientes, gobierno y sus organismos públicos y público en general.	Numerosos y variada gama de interesados en la información que ofrecen los Estados Contables (RT8)
Objetivo	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.	Provisión de información sobre el patrimonio del emisor que facilite la toma de decisiones económicas.
Cualidades de la información contable		

La información contable tiene cuatro características cualitativas principales:

1. Comprensibilidad:

Una cualidad esencial de la información suministrada en los estados financieros es que sea fácilmente comprensible para los usuarios. Aquí se parte del supuesto que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas, del mundo de los negocios y de la contabilidad y tienen la voluntad de estudiar la información con razonable diligencia.

2. Relevancia:

La información debe ser relevante en el sentido de tener gravitación en la toma de decisiones de los usuarios ayudándoles a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente.

2.

	MARCO CONCEPTUAL I.A.S.C. (NOVIEMBRE DE 2000)	MODELO CONTABLE FACPCE (NOVIEMBRE DE 2000)
<i>Cualidades de la información contable (continuación)</i>		
	<p>represente.</p> <p>Representación fiel: Para ser confiable, la información debe representar fielmente las transacciones y demás sucesos que pretende representar o que se puede esperar razonablemente que represente.</p> <p>Realidad económica: Es necesario que los sucesos se contabilicen teniendo consideración tanto la apariencia legal como la realidad económica.</p> <p>Neutralidad: La información debe ser neutral, es decir libre de sesgo.</p> <p>Prudencia: Es la inclusión de un cierto grado de precaución al realizar los juicios necesarios al hacer las estimaciones requeridas bajo condiciones de incertidumbre de tal manera que los activos o gastos no se subvaluen.</p> <p>Integridad: La información debe ser completa; una omisión puede causar una falsedad o equivocación y por tanto no ser fiable y deficiente en términos de relevancia.</p> <p>4. Comparabilidad: Los usuarios deben ser capaces de comparar los estados financieros de una empresa a lo largo del tiempo, con el fin de identificar las tendencias de la situación financiera y de la actividad. También deben ser capaces los usuarios de comparar los estados financieros de empresas diferentes con el fin de evaluar su posición financiera, actividad y flujos de fondos en términos relativos. Se considera importante que los usuarios sean informados de los métodos contables empleados en la preparación de estados financieros, de cualquier cambio y efectos esos métodos. La comparabilidad no debe confundirse con la uniformidad y no debe constituir un obstáculo para mejorar las normas contables.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Limitaciones a la relevancia y confiabilidad de la información <p>Oportunidad: La presentación de la información debe presentarse en tiempo y el suministro de</p>	<p>reglas que le otorguen carácter de creíble.</p> <p>2. Debe considerarse el rendimiento de la información Las cualidades a cumplimentar son: a) Utilidad: La información debe servir efectivamente y rendir un beneficio tanto para el emisor como para el receptor o destinatario; no debe ser superflua, sobrante o innecesaria. b) Productividad: (rentabilidad o economía de la información): La información debe prestar una utilidad para los objetivos de los usuarios, que exceda los esfuerzos necesarios para su obtención (relación costo-beneficio).</p> <p>3. La información debe ser la que corresponde Las cualidades a cumplir son: a) Pertinencia: La información debe ser razonablemente apropiada para el cumplimiento de sus objetivos pudiendo llegar a superar ese nivel de efectividad y convertirse en relevante cuando adquiere altos niveles de excelencia. b) Integridad: La información debe tender a ser completa, ello significa que incluirá al menos todas las partes esenciales. c) Significación: La información no debe omitir ningún elemento de importancia, pero puede excluir elementos que no la posean. d) Suficiencia: La información debe ser proporcionada en la medida necesaria para satisfacer los requerimientos de los usuarios. e) Irreemplazabilidad: la información no puede ser sustituida por otra, dentro de límites razonables. f) Prudencia: La información debe expresarse con cautela y precaución. El informante debería ubicarse entre la reflexión y la previsión, tendiendo a evitar los riesgos que podrían emanar de la información que comunica.</p> <p>4. La información debe ser viable Las cualidades a satisfacer son: a) Accesibilidad: La información debe ser obtenible sin mayores obstáculos. b) Practicabilidad: La información debe reunir los atributos que permitan su utilización. c) Normalización: La información debe basarse en normas o reglas adecuadas que satisfagan la necesidad de consecuencia y uniformidad que pudieran requerir los usuarios.</p>

	MARCO CONCEPTUAL I.A.S.C. (NOVIEMBRE DE 2000)	MODELO CONTABLE FACPCE (NOVIEMBRE DE 2000)
--	---	--

Cualidades de la información contable (continuación)

información debe ser fiable. **Equilibrio entre costo y beneficio:**

Los beneficios derivados de la información deben acceder los costos de suministrarla.

Equilibrio entre características:

Es necesario un equilibrio entre las características cualitativas donde la importancia relativa a cada característica en cada caso particular es una cuestión de juicio profesional.

d) **Comparabilidad:** La información debe permitir la posibilidad de ser relacionada y confrontada con: 1) información del ente a la misma fecha o período;

• **Presentación veraz de la información financiera:**

Se considera que la aplicación de las principales características cualitativas y de las normas contables apropiadas lleva normalmente a estados contables que transmiten una imagen fiel a una presentación razonable.

2) Diferencias irreconciliables entre el Marco Conceptual del I.A.S.C. y el Modelo Contable de la F.A.C.P.C.E. de la Argentina (Resolución Técnica 10)

En el informe anterior se efectuó un análisis comparativo entre el marco conceptual del IASC y el modelo contable de la FACPCE. Del mismo surgen similitudes y diferencias entre los elementos integrantes de un marco conceptual y de un modelo contable.

El siguiente cuadro resume las diferencias detectadas en los elementos integrantes:

	MARCO CONCEPTUAL	MODELO CONTABLE
	I.A.S.C.	F.A.C.P.C.E.
Definición de contabilidad		
	No se incluye definición de contabilidad	En la RT 10 se incluye una definición
Objetivos de los Estados Contables		
Alcance	No incluye entes sin fines de lucro	Todo tipo de entes
Cualidades de la información contable		
		Las cualidades de “sistematización” y “racionalidad” sólo están presentes en el modelo argentino
Modelo Contable		
	Es aplicable a una variedad de modelos contables.	Opta por un modelo contable definiendo cada uno de los componentes
Unidad de medida	No define una unidad de medida.	Unidad de medida homogénea o constante.
Criterios de valuación o medición	Admite diferentes bases de medición utilizadas en distintos grados y en diferentes combinaciones (Costo histórico, Costo Corriente, Valor de realización, Valor presente)	Valores corrientes del momento a que se refiere la medición. Para ciertos rubros y para determinadas circunstancias admite otros criterios
Concepto de capital a mantener	La selección debe estar basado en las necesidades de los usuarios de los estados contables	Capital financiero

D) INTRODUCCIÓN A LAS BASES TEÓRICAS PARA LA ARMONIZACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES EN EL MERCOSUR

Entramos a desarrollar la parte básica de esta investigación, que hemos señalado como el objetivo principal de la misma, sin dejar de reconocer que existen objetivos secundarios que se han logrado plenamente ya, como es el caso del aporte doctrinario logrado, los cuales pueden consultarse en los informes de avance de los años 1998 y 1999.

El destino final de este trabajo es un aporte a los organismos emisores de normas, tanto nacionales como internacionales los cuales están perfectamente habilitados para aceptarlos, inspirarse en él para futuras emisiones de normas o, sencillamente, descartar su consideración.

Antes de nuestra propuesta, pasaremos revista a los “Marcos Conceptuales” vigentes en Argentina, Brasil, Uruguay y Chile. Incluimos Chile, teniendo en cuenta el importante desarrollo de su teoría contable. Es posible que a la fecha de redacción de este informe (noviembre de 2000) existan cambios en gestación que, como tales, no serían de nuestro conocimiento.

Queremos dejar constancia que, lamentablemente no nos fue posible obtener la información adecuada correspondiente a Paraguay. Por esa razón no la incluimos en el cuadro, lo cual no significa excluir al hermano país de los efectos de esta investigación académica.

1) Situación normativa actual (Setiembre de 2000)

Resumimos en el siguiente cuadro la situación normativa actual que es de nuestro conocimiento (noviembre de 2000) en cada uno de los países.

Contenido de los Marcos Conceptuales explícitos o implícitos

MARCO CONCEPTUAL	ARGENTINA Proyecto RT 16	BRASIL Normas Brasileñas de Contabilidad	URUGUAY Normas – en algunos casos doctrina y NICs.	CHILE Boletines Técnicos
Objetivo de los Estados Contables	El objetivo de los Estados Contables es proveer información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha dada y su evolución económica y financiera para facilitar la toma de decisiones económicas.	En las Normas Contables de Brasil, no se especifica el objetivo de los Estados Contables (El IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores – lo define como: el objetivo principal de la contabilidad, es permitir a cada grupo de	El objetivo de los estados contables no está 5 Ta2143g0dos	cononono807Tw (El obje

MARCO CONCEPTUAL	ARGENTINA Proyecto RT 16	BRASIL Normas Brasileñas de Contabilidad	URUGUAY Normas – en algunos casos doctrina y NICs.	CHILE Boletines Técnicos
		<p>usuarios, una valuación de la situación económica y financiera de la entidad en un sentido estático, como hacer inferencias sobre sus tendencias futuras).</p>	<p>más recibida y a las normas internacionales de contabilidad. Respecto del marco de las Nics, el objetivo es proveer información sobre la posición financiera, el desempeño y el flujo de fondos de una empresa que resulte útil para la toma de decisiones económicas para una gran variedad de usuarios.</p>	

Requisitos de la información contable

La información contenida en los Estados contables debe reunir los siguientes requisitos: **Pertinencia, Confiabilidad** (Aproximación a la realidad –esencialidad, neutralidad e integridad y Verificabilidad), Sistemática, **Comparabilidad y Claridad**, con las siguientes restricciones limitantes: **Oportunidad y Equilibrio entre costos y beneficios.**

Las Normas poseen un grupo de principios, algunos de los cuales se relacionan con este punto en particular:

- **Equidad:** un registro contable debe estar por encima de cualquier conflicto de intereses.

Periodicidad: los ejercicios contables deben ser de igual duración, lo que permitirá su **comparabilidad.**

Información: las demostraciones contables deben **revelar** todos **los hechos** que puedan influir **significativamente en su interpretación.**

Uniformidad

Postulados contables fundamentales:

Empresa en Marcha
Uniformidad
Devengamiento

La presentación de la información se debe proporcionar en forma **pertinente, confiable, comparable, comprensible.**

La información contable debe reunir los siguientes requisitos:
Uniformidad,

MARCO CONCEPTUAL	ARGENTINA Proyecto RT 16	BRASIL Normas Brasileñas de Contabilidad	URUGUAY Normas – en algunos casos doctrina y NICs.	CHILE Boletines Técnicos
	<p>- impuestos que gravan ganancias finales</p> <p>ÿ Participación de accionistas no controlantes sobre resultados de empresas controladas</p> <p>Evolución Financiera</p> <p>ÿ Efectivo</p> <p>Equivalentes a efectivo</p>	<p>de Recursos (capital circulante líquido).</p>		
Reconocimiento y medición de los elementos Estados Contables	<p>En los Estados Contables deben reconocerse los elementos que cumplan con las definiciones de elementos de los Estados Contables y que tengan atributos a los cuales puedan asignárseles mediciones contables que permitan cumplir con el requisito de confiabilidad.</p>	<p>Competencia: Las pérdidas e ingresos deben ser reconocidos en el período al cual pertenecen.</p> <p>Oportunidad: Las variaciones de activos y pasivos deben reconocerse luego de su ocurrencia. Los derechos y obligaciones de naturaleza aleatoria deben registrarse en las demostraciones contables.</p>	<p>Una partida que reúna la definición de un elemento se reconoce si es probable que cualquier beneficio económico futuro asociado con la partida en particular fluya hacia o de la empresa, y si la partida tiene un valor que puede ser medido de manera confiable.</p>	<p>La determinación de los resultados operacionales y la posición financiera deben tomar en consideración todos los recursos y obligaciones del período, se encuentren o no pagados. Los procedimientos de cuantificación deben ser uniformemente aplicados de un período a otro. Costo de ventas y gastos deben ser imputados a las ventas y a los ingresos que produzcan.</p>

Modelo Contable

Unidad de Medida:

Los Estados Contables deben expresarse en moneda homogénea. En un período de estabilidad monetaria, como moneda homogénea se utilizará la moneda nominal

Criterios de Medición:

Activos:

- * Costo Histórico
- * Costo de Reposición
- * Valor Neto de Reposición
- * Valor de Utilización Económica
- * Cuentas por Cobrar: por su valor actual
- * Participación en otros activos: por su porcentaje sobre las mediciones contables.

Pasivos:

- * Importe Original
- * Costo de Cancelación

Unidad de Medida:

La pérdida del poder adquisitivo de la moneda no se reconoce en los estados contables.

Criterios de Medición:

* Los componentes del patrimonio son valuados en moneda corriente, para todas las mediciones se utilizará la moneda de curso legal.

* Valor de Mercado y precio practicado, reducido por los gastos de realización y el margen de lucro.

* Valor Presente.

* Los elementos en moneda extranjera, a la cotización a la fecha de valuación

Capital a Mantener:

El capital considerado

Capital 0.1999 Tc 2,p0.25 364.5 0.75 183.75 eda 0 -12 TD 3 TD dTj en monpbpMsTj T/F25 0m 7chaade0748 Tc 1.4252 Tw (co1t TD 7cha de)

Sobre este subtema no existe discrepancia entre los investigadores que participaron en las reuniones plenarias del año 2000.

b) *Quién debe dictarlo:*

Por razones de orden legal y de orden fáctico los investigadores que participaron en la reunión plenaria del 11 de mayo de 2000 concordaron, sin excepción que el dictado de los marcos conceptuales contables le corresponde a los organismos habilitados para la emisión de normas.

c) *Que pautas integrarían el marco conceptual contable:*

Si bien los investigadores no llegaron a un acuerdo integral sobre este tema, parece evidente que no pueden omitirse:

I. El objetivo de los estados contables:

Parecería previo a toda otra consideración definir para que sirven, o deben servir los llamados estados contables. Nos cabe la duda si, contemporáneamente con la mención de los “objetivos” -o antes- sería necesario calificar y ordenar los llamados estados contables, como resultado de las registraciones de las operaciones del ente.

Admitiendo a los objetivos como punto previo, y ya dentro de éstos, debemos preguntarnos a que estados contables nos referimos, dada la gran variedad que pueden existir.

Siendo que estaríamos refiriéndonos a los estados de publicación obligatoria es necesario contemplar en el “marco” las necesidades de los diferentes usuarios: a algunos les interesará la responsabilidad patrimonial o solvencia, a otros la rentabilidad, a otros la rotación de sus inventarios, a otros la tendencia de las ventas, etc. No debemos olvidarnos que al describir los objetivos de los estados contables, de alguna forma estamos definiendo al sistema contable que debe utilizarse para obtener esos estados.

II. Ordenamiento de los elementos que integran los estados contables:

Si el objetivo de los estados contables estuviera definido deberían agruparse los elementos para que resultaran útiles para solucionar necesidades de información mencionadas al tratar los “objetivos”.

De esa forma podríamos analizar la situación patrimonial total (inicial y sus cambios). Además tendrá importancia la investigación de los rubros puramente financieros.

Estas informaciones serían todas cuantitativas. Se discutió mucho en la doctrina contable de todo el mundo la necesidad de contar con información cualitativa, cuyas bases deberían desarrollarse armoniosamente, en un futuro cercano; sería inoperante hacer sugerencias en este trabajo.

III. El acondicionamiento de los estados contables:

El acondicionamiento de los estados contables debe ordenarse con una serie de pautas o requisitos vinculados con la teoría de la información, que deben observarse para la confección de los estados contables principales, destinados a terceros es otro de los temas que debemos definir.

En algunos países del MERCOSUR (Brasil y Uruguay) la definición difiere de la utilizada en Argentina. Mientras en Argentina llamamos a ese agrupamiento “requisitos” en Brasil se denomina “grupo de principios” y en Uruguay integran los “postulados contables fundamentales”. Nos parece preferible la definición argentina por ser mucho más específica que las de Uruguay y Brasil.

Existe cierta coincidencia en los elementos que integran estos “requisitos”: comparabilidad, significatividad, pertinencia, confiabilidad, equidad y oportunidad. Sus denominaciones pueden no coincidir textualmente pero su significado sí.

Cada uno de esos requisitos deberían ser objeto de reglamentación analítica; es decir de que manera podría darse por observados. El sano criterio de los empresarios y de los profesionales debería cubrir esa omisión. En el caso de la Argentina existen una serie de consideraciones o enunciados-guía pero no se muestran recaudos objetivos.

IV. Modelo Contable:

Quedaría por analizar y definir una parte trascendente del marco conceptual, cual es el “modelo contable”. Sin perjuicio de considerar los elementos que integran un modelo contable, debe discutirse, previamente, la necesidad de la coherencia de los mismos.

Por ejemplo, caben las siguientes preguntas:

Cuestión 1. ¿Sería admisible que en un mismo balance general ciertos bienes se valoraran a costo histórico y otros a costos actuales?

Cuestión 2. ¿Sería admisible que se midieran activos y pasivos a valores presentes y la variable independiente, que es el capital, de la cual depende la variable dependiente resultado, fuera medida a valores históricos?

Cuestión 3. ¿Sería necesario que la unidad de medida fuera homogénea sin límite de piso o solamente en caso de inflación significativa?

Trataremos de contestar estas tres cuestiones.

Cuestión 1. Inclusión en el modelo contable de la posibilidad de la medición del rubros activos y pasivos a valores de ayer (históricos) y de hoy (corrientes).

d) Marco conceptual contable único vs. marcos conceptuales contables específicos:

En el seno del grupo de investigación no hubo acuerdo sobre este tema y vale la pena resumir las respectivas posiciones:

El Dr. Carlos Luis García Casella sostiene la necesidad de que existan múltiples marcos conceptuales tanto para distinguir a los entes por la magnitud de sus activos y/o operaciones como por los distintos objetos de sus actividades. Las magnitudes cuantitativas ordenarían a los entes en grandes, medianos o pequeños y las actividades podrían ser generales (comerciales, industriales, servicios) o específicas (explotaciones agropecuarias, industrias mineras, etc.). Los marcos conceptuales deberían abarcar las distinciones señaladas; es decir la variedad de marcos conceptuales dependerían de una combinación de ambos factores (magnitud y actividad).

El Dr. Mario Wainstein disiente con la opinión de García Casella aportando elementos vinculados con la auditoría externa.

Por su parte, el Dr. Mario Biondi también disiente con García Casella alegando que la multiplicidad de marcos conceptuales contables desvirtuaría su propia existencia. Podría llegar a compartir la idea de regulaciones especiales pero ese no es problema del marco conceptual sino de los requerimientos específicos en materia de exposición y en algunos casos de valoración o valuación. Agrega que nos estamos refiriendo a los estados contables destinados a terceros usuarios.

e) ¿El marco conceptual contable debe ser permisivo o estricto?

Este tema está vinculado con el anterior. Si el marco conceptual fuera único, es probable que podrían preverse alternativas o excepciones.

Si el marco conceptual no fuera uno sino tantos como se llegara a establecer sus contenidos tendrían que ser estrictos.

f) Los temas en los que hubo acuerdo son:

- I. El marco conceptual contable es una buena herramienta teórica que sustenta la emisión de las normas contables.
- II. El marco conceptual contable está integrado por pautas o postulados o principios que, como mínimo debe comprender los siguientes aspectos:
 1. Cualidades o requisitos que debe observar la información contable

2. Caracterización y ordenamiento de información contable como culminación del proceso de recopilación y procesamiento de los hechos económicos ocurridos en el ente: los estados contables (financieros).

E) TESIS – CONCLUSIÓN – RECOMENDACIONES

Este prolongado trabajo de investigación constituye, en si mismo, una *TESIS*. Esta tesis pretende aportar elementos de juicio válidos y suficientes para que los organismos respectivos, integrantes del grupo geopolítico-económico denominado *MERCOSUR*, cuenten con un elemento más, para el dictado armónico de normas contables en cada uno de los países, conservando las características propias distintivas de cada uno de ellos.

Las normas que deben armonizarse son de tres tipos:

- 1) Normas de valuación y exposición para estados contables destinados a terceros
- 2) Normas de auditoría externa de estados contables destinados a terceros
- 3)

No afectaría la armonización la vigencia simultanea de valores de ayer y de valores de hoy (costos históricos y costos actuales); en tanto el “capital a mantener” fuera el correspondiente a mediciones de ayer y de hoy.

Si afectaría la armonización la incorrecta aplicación del principio de “devengado”, que implica la no exigencia del “impuesto diferido”, “valor patrimonial proporcional” en la inversión permanente en acciones, con influencia significativa.

Si afectaría la armonización la posibilidad de segregar o de no segregar los costos financieros implícitos en las compras y en las ventas o admitir o no admitir las contingencias de activos (ganancias).

También podría afectar la armonización la posibilidad de revalúos técnicos de activos fijos cuando el incremento generado tuviera el destino de ajuste patrimonial, para compensar la no aplicación del capital no financiero.

En materia de exposición afectaría la armonización la opción de más de un estado contable de cambios en la posición financiera o la incorporación de las acciones propias en tesorería fuera de la participación de los accionistas (patrimonio neto) en el balance general o el capital minoritario no expuesto adecuadamente en los balances generales consolidados.

b) Estructura de la propuesta

Si bien los integrantes de esta investigación concuerdan con las características de las pautas de un marco conceptual contable⁶ nada impide para una armonización la presentación en forma distinta a la que señala el marco conceptual de la International Accounting Standard Committee (IASC).

Lo esencial es coincidir en los elementos armonizantes para las futuras normas contables en el MERCOSUR.

Este conjunto de bases teóricas tiene que seguir un camino deductivo para satisfacer las necesidades de los usuarios. Por ello nos oponemos a un método inductivo-deductivo, que se utilizó en los Estados Unidos en las décadas de los años '30, que generó la frase “generalmente aceptados” para la recopilación de los “principios de contabilidad”. Esta frase, de por si explicativa en aquellos años, hoy constituye una enunciación fuera de todo sentido, en razón de las sucesivas modificaciones aprobadas por el A.I.C.P.A., el A.P.B. y el F.A.S.B. Lo obligatorio no es generalmente aceptado, sino impuestas por decisión de un

⁶ Ver el punto 3 f (página 44)

grupo de investigadores, que si bien consultan y abren a la discusión los “borradores”, en última instancia resuelven, por mayoría, lo que consideran pertinente.

En Argentina pasamos de los “principios de contabilidad” a las “normas de contabilidad” y si bien el cambio de denominación no nos preocupa, hemos verificado que los “viejos” principios estén contenidos en las “normas”. Hubiéramos deseado una mejor explicitación, como en el caso de “ente” y “empresa en marcha”, pero su consideración indirecta puede aceptarse.

También pensamos que aquellos “principios” necesitaban un mejor ordenamiento y muchas veces hemos sostenido que una adecuada distribución podía ser⁷:

- a) Pre principios o pre requisitos;
- b) Principios o requisito sustantivos y,
- c) Restricciones a los principios o requisitos sustantivos

Todo esto ha sido encarado de otra manera por los proyectos de normas.

Jorge Tua Pereda⁸ señala las siguientes ventajas del marco conceptual:

- ◆ El entendimiento mutuo
- ◆ La aplicación de las normas con criterios homogéneos
- ◆ La comprensión de las normas contables y de la información financiera mediante el conocimiento de los fundamentos teóricos en los que se sustentan (teoría contable normativa⁹).
- ◆ La resolución de conflicto entre normas, suministrando criterios que enjuicien su validez.
- ◆ La justificación de las soluciones contables por referencia a un soporte teórico común
- ◆ El incremento de la confianza en la regulación contable y en la información financiera.

Por parte del catedrático de la Universidad de Granada (España) Manuel Pedro Rodríguez Bolívar se refiere al análisis de las *características cualitativas* de la información financiera, a los fines de la confección de un marco conceptual contable¹⁰.

Pensamos que las “bases teóricas” para la confección de las normas contables superan al concepto de “características cualitativas” de la información contable que si sería una parte de aquellas.

⁷ Mario Biondi – Tratado de Contabilidad Intermedia & Superior – 5 ° Edición Macchi – pag. 21

⁸ Artículo de Jorge Tua Pereda publicado en el boletín 40 de la AECA (febrero-junio 96) denominado “Ampliar el marco conceptual de la información financiera.

⁹ Lo incluido entre paréntesis es nuestro.

Si quisiéramos ordenar, con criterio deductivo, los elementos componentes de las “bases teóricas” deberíamos comenzar por:

1. **Entorno:** entendiendo por entorno las modalidades operativas en las que se mueven los entes a los que aplicarán las normas contables. El entorno se mueve por “modas” o corrientes vigentes en macroeconomía, microeconomía e, inclusive en coyunturas que se apartan momentáneamente de lo estructural pero que tienen influencias por dos o tres años. Ese entorno inclinará el fiel de la balanza hacia el costo de ayer o hacia el costo de hoy, a la moneda constante o a la moneda corriente; para dar algún ejemplo y sufre la influencia del siguiente elemento
2. **Objetivos de la información contable:** utilidad de la información contable destinada a:
3. **Usuarios de la información contable:** partimos de la base que las necesidades de información de los terceros usuarios es la razón de ser de las normas contables obligatorias y esas necesidades de los usuarios generará el siguiente elemento:
4. **Requisitos de la información contable para terceros:** las características de la información contable incluye el concepto general, que da paso al siguiente componente de las “bases teóricas”:
5. **Expresión concreta de los estados contables:** aquí se configurará los rasgos de los estados contables, que observarán los elementos definidos precedentemente, solamente como estructura. Esto requiere, sin duda la definición de:
6. **Modelos contables:** en este elemento de las “bases teóricas” puede comenzar la apertura en:
 - a. Principios contables, o
 - b. Normas contables

En razón que el objetivo de este trabajo es armonizar normas en el Mercosur, resulta útil tratar ambas expresiones.

Excepto Argentina, que se define claramente por la expresión *NORMAS CONTABLES*, los otros países integrantes del Mercosur prefieren utilizar el concepto de *PRINCIPIOS CONTABLES*.

En este tipo de discrepancias se pone de manifiesto la preferencia de “armonizar por sobre “unificar” las normas. Si intentáramos unificar normas deberíamos decidirnos por una u otra expresión; como de armonizar se trata ambos conceptos son aceptables si es que no

¹⁰ Trabajo publicado en el boletín AECA N° 51 (diciembre 99-Marzo 2000), denominado “marco conceptual de AECA: análisis de las características cualitativas de la información financiera”

y la Unidad de Medida (moneda homogénea); una minoría incorporó a las normas de exposición como elemento integrante del mismo.

- Brasil: la mayoría de los encuestados sostuvo que los elementos integrantes del modelos contable son el Capital a Mantener (un 40% optó por el capital financiero, un 40% lo hizo por el capital físico y financiero, y el 20% restante por el capital físico), los criterios de valuación (valores corrientes) y la unidad de medida (moneda homogénea); una minoría incorporo a los valores límites y a las normas de exposición.

Sean principios o normas, dado que la substancia debe prevalecer sobre la forma, lo importante es que en el marco teórico no falten las enunciaciones fundamentales que caractericen las bases teóricas que pretendemos lograr.

c) Enunciación de los elementos básicos

Pasamos revista a los elementos que -en nuestra opinión- no pueden faltar en esta estructura teórica de base armonizante:

I. Definición o concepto de contabilidad:

Teniendo en cuenta que lo que se pretende armonizar son las bases para producción de estados contables destinados a terceros y de publicación obligatoria, el concepto o definición de contabilidad sería mucho más amplio que lo que aquí se pretendería.

En el informe de avance del año 1999 hemos transcripto una serie de definiciones de la contabilidad¹⁴ pero, naturalmente su concepto es mucho más amplio.

Con el cambio de paradigma operado tanto en la teoría contable doctrinaria como en la teoría contable normativa, a partir de la década de los años 70 quedó claro que lo que se espera de los estados contables¹⁵ es que posibiliten la adopción de decisiones o que sean útiles para los fines perseguidos.

Desde el punto de vista formal preferiríamos que apareciera explicitado el concepto de contabilidad, limitado a lo que estamos enunciando pero, dar una definición es enunciar el objetivo que se pretende de la disciplina, no vemos inconveniente que esa definición surja de una enunciación más genérica de los objetivos de los estados contables.

¹⁴ Ver Informe de Avance año 1999:

Anexo I punto 1 de la Encuesta, denominado concepto y alcance de la disciplina contable.

Anexo III Analizar la teoría contable financiera con el fin de conocer la evolución del pensamiento contable y determinar el paradigma vigente

¹⁵ Preferimos la expresión estados contables que estados financieros por la mayor amplitud del concepto, pero esas diferentes expresiones se están refiriendo a lo mismo.

II. Objetivo de los estados contables (financieros):

Toda enunciación de los **objetivos** de un hecho, acto, conocimiento o proyecto implica saber las motivaciones que generaron o generarán un acontecimiento; es decir, su razón de ser, que en el caso de los estados contables (financieros) **implica informar para que se pretenda que sirvan esos estados.**

La enunciación de los objetivos de los estados contables (financieros) podrá tener la amplitud que se desee pero no puede perderse de vista el concepto de la contabilidad; todo lo demás lo complementará.

III. La teoría de la información y la contabilidad:

Hay un principio básico que corrientemente se comunica como “matriz insumo-producto” y también como la “relación costo-beneficio”. Ello significa que la utilidad de una información es un límite que no puede ser superado por el costo de obtenerla.

Si bien el “costo de obtención de una información” es un dato que puede lograrse - con mayores o menores dificultades – el concepto de la utilidad que la misma generará tiene una fuerte dosis de subjetividad y por ello dependerá de cada individuo y de las prioridades que cada cual le asigne en una escala de valores.

La información que suministren los diferentes estados contables (financieros) sean principales o secundarios deben cumplir una serie de condiciones que, en líneas generales, podríamos enunciar de la siguiente manera:

- **La información contable debe ser entendible.** Este requisito no significa desconocer las dificultades que no están al alcance de los no iniciados, y debe darse por cumplido cuando, a pesar de los problemas de interpretación, mediante informaciones complementarias o sin ellas, la media de los usuarios perciben la información con claridad.

- **La información contable debe ser equitativa para todos los interesados.** Este requerimiento significa la neutralidad de la información contable. Los intereses opuestos entre diferentes usuarios de la información contable impone la obligación de no tener preferencias de unos respecto de otros. Este requisito parecería un tanto obvio pero, dada la fuerte dosis de subjetividad que acompaña a los estados contables, es oportuno recordarlo, esta advertencia es la base de otra cualidad de la información contables que es que:

- **La información contable debe ser confiable.** Los estados contables deben ser confeccionados de manera que se de preferencia a lo sustantivo por sobre las formalidades. Usualmente esta cualidad se la enuncia como:
- **Esencialidad de la información contable.** En toda información es prioritario separar lo vital de lo trivial; solamente de esa forma el lector la interpretará y la aprovechará. En contabilidad ese dogma enunciado por Pareto es también aplicable. El fondo de un tema es siempre más importante que la forma, aún cuando es justo reconocer que, a veces, la dificultad de una percepción radica, precisamente, en como se muestran los hechos que se exponen. Algo más arriba dijimos que la información contable debe ser confiable. Complementado ese requerimiento podemos afirmar que, consecuentemente:
- **La información contable debe ser posible de verificar.** Mal se podría utilizar una información contable para adoptar decisiones si la misma no hubiera podido ser verificada. Supóngase que un potencial inversor en una empresa leyera que los estados contables no han podido ser auditados por carecerse de elementos para ello. La respuesta sería implícita y seguramente negativa.
- **Otros requisitos de la información contable.** Podríamos escribir muchas páginas reclamando condiciones que deben reunir los estados contables pero todas serían complementarias. Al solo título enunciativo mencionaremos que los estados contables deben ser
 - a) Comparables año tras año
 - b) Sustantivos, sujetos a requerimientos básicos
 - c) Completos en su exposición

IV. Elementos básicos que deben integrar los estados contables:

Los elementos de los estados contables (financieros) pueden referirse a entes con fines de lucro o sin él.

Es importante la amplitud que deberían contener las bases teóricas para que las normas a emitir puedan servirse de esas bases como sustento de detalles que, sin dudas, deben ser diversos; en este tema nos referimos a aspectos formales.

a) **Activos:**

Bienes que pueden generar ingresos futuros. Su clasificación es amplia y convencionalmente debe admitirse su ordenamiento ya sea de mayor a menor liquidez o a la inversa. Ese orden no afectaría la armonización en tanto las pautas fueran similares.

Afectaría la armonización si en un caso se adoptara el criterio temporal-financiero para medir el capital de trabajo y, en otro, se aceptará el ciclo operativo como base del activo corriente.

Los bienes del activo también requerirán separaciones basadas principalmente en su destino, naturaleza, desaparición, transferencia, etc. De todas formas no pueden existir dificultades en la armonización de los temas básicos.

b) **Pasivos:**

Los compromisos también pueden ser ordenados según lo perentorio de su exigibilidad. El criterio debe ser similar al que se utilice con los activos.

Las contingencias podrían generar algún problema, en materia de exposición, principalmente en aquellas contingencias que regularicen cifras que correspondan al sector opuesto. La tendencia preferida es compensar en lugar de desglosar; es decir se debe dar preferencia al efecto neto por sobre el signo de las partidas.

c) **Participación de los propietarios. Patrimonio neto:**

Residuo de activo y pasivo. Es importante clarificar los rubros que deben integrarlo. Hace años solo aparecían en él la *financiación propia* (externa e interna) pero ha sido costumbre incluir aportes adicionales (primas por diferentes causas) y ajustes de valores que no se destinan a resultados. Parecería que el destino de ciertos valores dependiera de su signo más de que la naturaleza de los bienes que lo genera: mucho depende las leyes de fondo, tales como acciones con o sin valor nominal. De todas maneras es necesario prever aspectos como la *compra de acciones propias*, su venta, *escisiones de empresas*, *consolidaciones de estados contables* por combinaciones de negocios, etc.

Es importante señalar que las magnitudes cualitativas y cuantitativas del patrimonio neto dependen, no solo de las normas de exposición, sino también de temas trascendentes como el “capital a mantener”, elemento integrante del modelo contable.

d) **Resultado global: ingresos y gastos:**

El resultado global resultará de la comparación de los patrimonios netos inicial y final de cada período, teniendo en cuenta los aportes y retiros de los propietarios.

Sin embargo, es importante que los beneficios y las pérdidas, se muestren, por lo

Clasificación Primaria	{	1) Resultados ordinarios
		2) Resultados extraordinarios
		3) Resultado de operaciones que constituyen el objetivo principal del ente
		4) Resultado de operaciones que no constituyen el objetivo principal del ente
Clasificación Secundaria	{	1) Resultados comerciales y gastos de comercialización
		2) Gastos administrativos
		3) Resultados financieros (con el mayor análisis posible)
		4) Impuestos que gravan los beneficios

La cuantía del resultado se afectará, en alguna medida del capital que se indica en el siguiente apartado.

e) **Criterios de unidad de medida y valuación (medición) de bienes y de la variable independiente llamada “capital”**

Un proyecto que pretenda ser guía para armonizar normas contables de diferentes países debería ser, en los temas que pasamos a desarrollar:

- 1) Abarcativo
- 2) Armónico
- 3) Razonablemente permisivo o elástico

Por abarcativo entendemos la necesidad de no dejar de tratar ninguno de los temas básicos o fundamentales.

Por armónico significamos que no deberían existir contradicciones por lo menos entre los conceptos integrantes de los modelos contables.

Por razonablemente permisivo sugerimos criterios alternativos, que cuidando lo armónico, admita reglas de excepción para casos también de excepción.

De esa manera podría tener éxito una armonización de normas contables, que estará muy lejos de una unificación de las existentes en los diversos países.

Los temas claves surgirían de los marcos conceptuales y, más específicamente de lo que se norme sobre los modelos contables de cada uno de los países.

Las pautas sobre las que se debe trabajar serían tres:

1) Primera pauta: unidad de medida

Existen dos alternativas respecto de la unidad de medida:

- Moneda corriente, o

- Moneda homogénea

Después de los períodos de inflaciones significativas que soportaron buena cantidad de países del mundo y particularmente, los del Mercosur, parece poco problema que se pueda hablar de moneda corriente y, sin dudas los países deberían aplicar algún método de reexpresión de los e

- el capital necesario para mantener la misma capacidad operativa que al inicio del período (capital no financiero, operativo, físico, económico, etc.)

La teoría contable normativa ha adoptado, en forma unánime el llamado capital financiero, con lo cual, en el caso de aplicarse valores corrientes en activos y en pasivos se produciría una cierta inequidad de criterio.

Ya hemos expresado que el capital a mantener constituye una variable independiente que condiciona el resultado final a determinar.

En la República Oriental del Uruguay aplican una modalidad de asignación de ciertos resultados de tenencia, que consiste en distribuir el resultado de tenencia que genera un revalúo técnico de propiedades, planta y equipos (bienes de uso), entre el capital ajeno (pasivo) y el capital propio (patrimonio neto). La proporción del resultado de tenencia que corresponde al patrimonio neto lo integran al mismo para moderar el efecto sobre los resultados que genera el aumento del valor del activo fijo¹⁶.

En nuestra opinión, no se trataría de un paso intermedio entre los capitales financiero y el no financiero pero, de alguna forma, es una solución práctica alternativa que debería ser considerada.

2) Propuesta de bases teóricas para la armonización de normas de auditoría externa de estados contables (financieros) destinados a terceros

En un análisis comparativo entre las normas internacionales (aplicables en Paraguay y Uruguay), normas argentinas y normas brasileñas, se observó lo siguiente:

Al analizar el marco legal sobre auditoría en Brasil, verificamos una resolución del Conselho Federal de Contabilidade Nº 700/91, denominada Normas de Auditorías Independientes de las demostraciones contables, la cual aprueba la NBC T-11 Normas de auditoría independiente de los estados contables y la NBC-P-1 Normas profesionales del auditor independiente.

Respecto a Uruguay en el año 1999, el Colegio de Contadores del Uruguay, de acuerdo al Pronunciamiento 13, pone en vigencia las Normas Internacionales de Auditoría a partir del 1 de Julio de 2000, con excepción de la revisión limitada y la compilación.

En el caso de Paraguay son de uso generalizado las Normas Internacionales de Auditoría. Pero en este caso no existe ninguna resolución del Colegio de Contadores que la

haga exigible. Sin embargo, la Superintendencia de Bancos y Entidades Financieras tiene dictada la Resolución 858/95 sobre normas de Auditoría. Los organismos de control se encuentran en un proceso de elaboración de las normas de auditoría.

Las normas de auditoría vigentes en la República Argentina están contenidas en la Resolución –Técnica Nro. 7 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas, del año 1985, que tienen antecedentes en el informe nro. 1. Area auditoría “Un nuevo enfoque sobre la auditoría y sus normas”, de setiembre 1976 y en la Resolución Técnica Nro. 3 “Normas de auditoria, de mayo de 1978.

De una evaluación global de la R.T. 7, podemos destacar lo siguiente:

- Se incluyen las Normas de auditoría en general, adicionando las Normas sobre auditoría externa de información contable.
- La condición básica para el ejercicio de la auditoría, se basa en la “independencia” que el auditor debe tener “con relación al objeto de la auditoría” y “con relación al ente al que se refiere la información contable”.
- Las normas para el desarrollo del trabajo de auditoría tienen un ordenamiento secuencial, relacionado con las etapas para la formación del juicio del auditor.
- También, se contemplan trabajos relacionados con la auditoría externa de estados contables, tales como la revisión limitada de estados financieros de períodos intermedios; certificaciones; investigaciones especiales.
- Las normas sobre informes contemplan la conclusión sobre las tareas antes mencionadas, abarcando el informe breve; informe extenso; informe de revisión limitada de estados financieros de períodos intermedios; informe sobre controles; certificaciones; informes especiales.

Destacamos el proceso de globalización y el ejercicio profesional: Para encarar el tema del ejercicio profesional en el ámbito internacional, debemos ubicarnos en el mundo en que les toca actuar a los profesionales, un mundo en el que están cambiando los conceptos y las concepciones tradicionales. En lo económico, este “nuevo mundo” acusa dos fenómenos que configuran un doble movimiento, el cual, por una parte, tiende hacia la globalización de la producción y, por otra, apunta a la regionalización de los mercados.

“**Globalización**” ha dejado de ser un término meramente económico para transformarse en un concepto **económico, político y social**. **Económico**, porque modifica

¹⁶ Ver los estados financieros de “*Fabrica Nacional de Papel S.A.*” al 31/12/1996

las bases fundamentales del comercio, de la producción y de los mercados; **político**, porque trasciende la frontera de los países y la influencia de los gobiernos; **social**, porque está afectando indudablemente a todos los habitantes de la sociedad y sus condiciones de vida.

Desde nuestra profesión es importante destacar que, en los distintos aspectos de su gestión administrativa, a este fenómeno lo acompaña el accionar de un sinnúmero de colegas practicantes, que ejercen sus diversas especializaciones profesionales. Para los Contadores Públicos, Licenciados en Administración, Licenciados en Economía y Actuarios, “**globalización**” implica pensar en la vigencia simultánea de disposiciones, criterios y normas originados en diversos países. Puede significar la búsqueda "de nuevas fronteras en la actuación profesional". Pero implica también pensar en la colaboración de estructuras profesionales de varios países, implementadas bien sea mediante pactos de colaboración o mediante el crecimiento de algunas organizaciones profesionales, mas allá de las fronteras de sus propios países. A su vez, el concepto de **regionalización** ha dejado de estar circunscripto al ámbito de una región doméstica, para extenderse al de "regiones internacionales".

Sin que exista una división claramente definida, en este mundo se destacan cuatro grandes bloques o mercados que son los motores que accionan los efectos de **globalización y de regionalización** a que hacemos referencia.

Existen asimetrías que será necesario superar con el fin de lograr la armonización ambicionada. La globalización nos va señalando la necesidad de reforzar un régimen de

estudio y evaluación del sistema contable y controles internos; procedimiento de revisión analítica; plazo de conservación de los papeles de trabajo; carta de recomendaciones; empresa en marcha; muestreo estadístico; procesamiento electrónico de datos; estimaciones contables; transacciones con parte relacionadas; operaciones y hechos posteriores al cierre del ejercicio; carta de la administración; contingencias; utilización del trabajo de otro auditor o expertos; utilización del trabajo de un auditor interno; informes; antecedentes; auditoría de negocios pequeños; y consideración de temas ambientales en la auditoría de estados contables – estos dos últimos, declaraciones de auditoría.

Algunas diferencias destacables entre las normas de auditoría vigentes en Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay.

Utilización del trabajo de otro auditor

La norma internacional, vigente en Uruguay y recomendada en Paraguay, establece los procedimientos a seguir cuando se utiliza el trabajo de otros auditores. En Argentina la mención en el informe del auditor queda a criterio del profesional. En Brasil debe incluirse un párrafo especial que no es optativo.

El informe del auditor sobre estados contables

Se observan en este ítem las diferencias más significativas entre los distintos países. Las principales son:

a) Contingencias: en Brasil, Paraguay y Uruguay, su existencia da lugar a la inclusión de un párrafo posterior al de opinión (párrafo de énfasis). En Argentina da lugar a un informe con salvedad indeterminada o abstención de opinión según su significatividad.

b) Certificaciones: en Argentina, Paraguay y Uruguay se puede emitir. En Brasil, no.

c) Informe de compilación: se realiza en Uruguay. En Argentina se puede realizar en la medida en que se contemplen las normas de auditoría. En Brasil no, por cuanto al “contabilista” (contador o técnico en contabilidad) debe firmar los estados contables como responsable de su preparación por lo que no podría emitir un “informe de compilación”.

d) Certificaciones de estados contables que surgen en libros: en Paraguay se puede realizar, En Argentina se emiten excepcionalmente, en algunas jurisdicciones y para entes muy pequeños. En Brasil no se realizan. En Uruguay existen la Certificación fundamentada y la literal.

3) Propuesta de bases teóricas para la armonización de principios de conducta que deben observarse en las actividades de confección y revisión externa de estados contables (financieros) destinados a terceros.

a) Relaciones entre las normas contables profesionales y la ética del contador público

La actividad contable tiene repercusión social y es importante destacar la función social de los conocimientos propios de la disciplina “Contabilidad”.

En la Argentina y en el resto de los países que integran el Mercosur existe una inquietud pronunciada por el tema de la ética aplicada a la profesión de contador público.

Consideramos que la ética a aplicar por los contadores públicos tiene un fundamento filosófico propio de cada uno de ellos pero es posible que convivan opciones éticas personales diversas.

Para ello, cada grupo con posición filosófica propia deberá profundizar sus posiciones filosóficas con el consiguiente apunte ético y luego lograr un dialogo amplio de convivencia dentro del Mercosur.

A nivel mundial, encontramos que esto se encuentra contemplado por la International Federation of Accountants (Federación Internacional de Contadores) creada en 1973 y aprobada por el Congreso Mundial de Contadores de 1977.

Actualmente, participan de la IFAC los cuatro países incluidos en el Mercosur: Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay, y los dos posibles: Chile y Bolivia. Por eso consideramos que se debería aplicar el *Código de Etica Profesional del IFAC* originado en julio de 1990 y revisado en enero de 1998.

En la declaración de criterios del Consejo de enero de 1990 se trata la implantación y cumplimiento de Normas de Etica.

La IFAC estima que la emisión de normas profesionales incluye la emisión de normas de ética a raíz de la repercusión en el interés público.

A pesar de las diferencias entre países la IFAC reconoce objetivos comunes para todos los contadores y la necesidad de observación de principios fundamentales.

El Código Internacional establece los siguientes principios fundamentales:

- Integridad
- Objetividad
- Competencia y celo profesional

- Secreto profesional
- Comportamiento profesional, y
- Normas Técnicas.

El Código establece una Parte A aplicada a todos los profesionales de la contabilidad que desarrolla:

- Integridad y objetividad
- Resolución de conflictos de ética
- Competencia profesional
- Secreto profesional
- Ejercicio en el ámbito fiscal
- Prestación de servicios en el extranjero
- Comunicación de información al público

La parte B, aplicable a los profesionales de la Contabilidad en el ejercicio público de la auditoría independiente comprende:

- Independencia
 - a) Vínculos financieros en o con el negocio del cliente
 - b) Nombramientos en empresas
 - c) Realización de otros servicios para los clientes de auditoría
 - d) Relaciones familiares y personales
 - e) Honorarios
 - f) Honorarios condicionados a los resultados
 - g) Bienes y servicios
 - h) Propiedad del capital de una sociedad de auditoría
 - i) Antiguos socios
 - j) Litigios actuales o potenciales
 - k) Vinculación duradera del personal de responsabilidad con la auditoría de un cliente.
- Competencia profesional y responsabilidades a tener en cuenta en la utilización del trabajo de expertos no contables
- Honorarios y comisiones
- Actividades incompatibles con la práctica de la auditoría independiente
- El dinero de los clientes
- Relación con otros profesionales que ejercen la auditoría independiente

- Promoción y ofrecimientos de servicios

La parte C es aplicable a los profesionales de la Contabilidad empleados por cuenta de terceros y abarca:

- 1) Conflicto de lealtades
- 2) Apoyo a los colegas
- 3) Competencia profesional
- 4) Presentación de información

Al adoptar este Código cada Institución miembro de IFAC (Consejo, Colegio o similar) debería declarar que está comprometido con el objetivo básico de dicha Federación, de desarrollar y potenciar una profesión contable coordinada a nivel mundial (incluye nivel Mercosur) con normas armonizadas.

Si cada país lo estima necesario podrá desarrollar normas de éticas adicionales sobre materias de interés no previstas en los pronunciamientos de la IFAC.

b) Conclusiones

En esta investigación hemos dedicado gran parte del tiempo a trabajar sobre la armonización de normas contables y de auditoría teniendo en cuenta su diversidad y complejidad.

Sin embargo ninguna norma precedente estaría completa si no se analizaría el correcto comportamiento humano.

Pensamos que este árido trabajo se enriquece con la incorporación –en forma generalizada– de ciertas reglas a observar por los individuos que son quienes, en definitiva, aplican e interpretan las reglas contables.

En el mundo que nos toca vivir habría menos corrupción y menor anarquía si las conductas individuales respetaran elementales principios del derecho natural –no escrito– en lugar de tratar de disimular actitudes carentes de toda ***ETICA***.

Nos parece oportuno recomendar que los países integrantes del Mercosur tomen como base de la armonización de principios de conducta que deben observarse para la confección y revisión externa de los estados contables (financieros) destinados a terceros, al ***CODIGO DE ETICA PROFESIONAL*** del IFAC, originado en Julio de 1990 y revisado en enero de 1998.

ANEXO 1
ESQUEMA DE CONTENIDOS DE LOS
INFORMES DE AVANCE DE LOS AÑOS 1998 Y
1999

INFORME DE AVANCE AÑO 1998

I.- CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES AÑO 1998

II.- INFORME DE AVANCE 1998

III.- ANEXOS

ANEXO 1

ANÁLISIS Y DETERMINACIÓN DE LOS PARADIGMAS DE LA
CONTABILIDAD FINANCIERA

- I.- Las doctrinas contables y las prácticas contables en la Argentina
- II.- La evolución de los paradigmas contables de la Contabilidad Patrimonial
- III.- La evolución de los paradigmas de la Contabilidad Financiera según Belkaoui
- IV.- Nuestra propuesta de cambio de paradigma

ANEXO 2

ANÁLISIS DOCTRINARIO SOBRE LAS CORRIENTES DE OPINIÓN
VINCULADAS A LOS MODELOS CONTABLES.

ANEXO 3

ANÁLISIS DOCTRINARIO SOBRE LOS ESTADOS CONTABLES
BÁSICOS E INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA

- 1.- Introducción
- 2.- Estados contables básicos
- 3.- Notas, Cuadros y anexos
- 4.- Consultas bibliográficas.

ANEXO 4

LOS OBJETIVOS DE LOS ESTADOS CONTABLES Y LOS REQUISITOS
DE LA INFORMACIÓN CONTABLE

- 1.- Conceptos generales e introducción
- 2.- Objetivos de la información contable
- 3.- Requisitos de la información contable
- 4.- Reflexiones sobre los objetivos de los estados contables

ANEXO 5

RELACIONES ENTRE NORMAS CONTABLES Y NORMAS DE AUDITORÍA

- 1.- Introducción
- 2.- Tratamiento de las contingencias
- 3.- Hechos posteriores ocurridos con posterioridad al cierre del ejercicio
- 4.- Empresa en marcha o negocio en marcha
- 5.- Revalúos técnicos
- 6.- Normas contables exigidas por organismos de control que difieren de las normas contables aceptadas por la profesión contable

ANEXO 6

RELACIONES ENTRE NORMAS CONTABLES PROFESIONALES Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

- 0.- Introducción
- 1.- La ética y las normas disciplinarias
- 2.- Las normas disciplinarias y las normas contables profesionales
- 3.- Código de ética para los contadores profesionales (emitido en julio de 1990 y revisado en enero de 1998 por la Federación Internacional de Contadores –IFAC-)

ANEXO 7

SEGUNDA ENCUESTA

IV.- CRONOGRAMA DEL SEGUNDO Y TERCER AÑO

INFORME DE AVANCE AÑO 1999

I.- CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES DEL SEGUNDO AÑO (1999)

II.- INFORME DE AVANCE DEL SEGUNDO AÑO (1999)

III.- ANEXOS DEL INFORME DEL SEGUNDO AÑO (1999)

ANEXO I

TAREA 1: ENSAMBLE DE LAS ENCUESTAS TABULADAS DE ARGENTINA, BRASIL, PARAGUAY Y URUGUAY.

TAREA 2 : ANÁLISIS DE LA “ENCUESTA TERMINOLOGÍA”

- I. Introducción
- II. Relevamiento empírico – Etapa 1997 – Argentina
- III. Relevamiento empírico – Etapa 1998 – 1999
 1. Uruguay
 2. Brasil
 3. Comparativo entre los tres países

ANEXO II

TAREA 3: SEGUNDA ENCUESTA “NECESIDADES DE LOS USUARIOS”

- 1.- Relevamiento empírico – Etapa 1999 – Conclusiones preliminares
- 2.- Muestra de encuestados
- 3.- Encuesta
- 4.- Procesamiento de las encuestas recibidas

ANEXO III

TAREA 4: ANALIZAR LA TEORÍA CONTABLE FINANCIERA CON EL FIN DE CONOCER LA EVOLUCIÓN DEL PENSAMIENTO CONTABLE Y DETERMINAR EL PARADIGMA VIGENTE.

1. ¿Qué es la teoría contable?
2. ¿Existe una teoría contable financiera?
3. Opiniones de autores nacionales
4. Opiniones de autores extranjeros
5. Informe de la American Accounting Association (Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports) de 1977, reimpresso en 1991
6. Década de los años 1970/1979. Análisis del cambio del paradigma contable que se habría operado entonces
7. ¿Hay un solo paradigma contable?

ANEXO IV

TAREA 5: DISEÑAR LAS ESTRATEGIAS QUE SE UTILIZARÁN PARA COMUNICARSE CON AUTORES EXTRANJEROS QUE HAYAN APORTADO OPINIONES FUNDAMENTALES PARA LA REDACCIÓN Y MODIFICACIÓN DE “MARCOS CONCEPTUALES”

Propuesta

1. An accounting thesaurus – 500 years of accounting.
 - a. Respecto a ciencia – Conceptual framework
 - b. Respecto a contabilidad – Framework in accounting
 - c. Appraisal of framework
 - d. Facts and factual statements
 - e. Facts and theories
2. Philosophical perspectives on accounting – Enssays in honour of Eduard Stamp.
 - a. Michael K. Power: “On the idea of a conceptual framework for financial reporting
 - b. Simon Archer: “On the methodology of constructing a conceptual framework for financial accounting”

ANEXO V

TAREA 6: ANÁLISIS BIBLIOGRÁFICO DEL MARCO CONCEPTUAL DEL IASC, DE LOS “CONCEPTS” DE EE.UU. Y DEL BORRADOR DEL MARCO CONCEPTUAL DEL REINO UNIDO Y DE LOS MARCOS CONCEPTUALES IMPLÍCITOS. ANÁLISIS DE LA DOCTRINA QUE INFLUYÓ EN LA ELABORACIÓN DE ESOS MARCOS CONCEPTUALES EXPLÍCITOS E IMPLÍCITOS

- 6.1 Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros. I.F.A.C
- 6.2 Concepts. Marco conceptual de los Estados Unidos de América.
 - 6.2.1 Concepts 1 Objetivo de los estados financieros de empresas comerciales
 - 6.2.2 Concepts 2 Características cualitativas de la información contable
 - 6.2.3 Concepts 4 Objetivos de los estados financieros de organizaciones sin fines de lucro
 - 6.2.4 Concepts 5 Reconocimiento y medición en los estados financieros
 - 6.2.5 Concepts 6 Elementos de los estados financieros
- 6.3 Borrador de la declaración de principios para los estados financieros Marco Conceptual del Reino Unido
- 6.4 Marco Conceptual de la Comunidad Económica Europea

6.5 Proyecto N° 5 de Resolución Técnica. Marco conceptual de las normas contables profesionales

6.6 Comparación de los marcos conceptuales

IV. CRONOGRAMA DEL TERCER AÑO(2000)

ANEXO 2
TEMAS METODOLÓGICOS Y ORGANIZATIVOS
DEL 3^{ER} AÑO DE LA INVESTIGACIÓN (2000)

I. GENERALIDADES:

a) Objetivos y tiempos:

Tal como lo expresamos en los informes de avance de los años 1998 y 1999 (1^{er} y 2^{do} año) este plan de investigación tiene una finalidad concreta: producir un aporte doctrinario que pueda ser utilizado por los organismos pertinentes para la emisión de normativas que tengan sustentos teóricos adecuados.

No es nuestra pretensión constituirnos en censores o en críticos de las investigaciones que realicen los organismos emisores de normas; por el contrario queremos que la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, colabore para lograr una mejor expresión del producto final que emitan aquellos.

La investigación universitaria es *apolítica* en el sentido que sus conclusiones procuran recomendar lo que a su juicio debería hacerse, en cada caso concreto, sin importarle la oportunidad, e inclusive la intención que pueda guiar las decisiones de los organismos emisores de normas.

Además la investigación universitaria es *atemporal*; no tiene otras urgencias que las auto impuestas. No le interesa “llegar tarde” dado que toda norma legislada es modificable y perfectible.

La Comunidad Europea necesitó mas de 20 años para lograr objetivos concretos en materia de armonización contable y, todavía quedan muchas cosas por hacer.

b) El éxito o el fracaso de una investigación:

Las investigaciones normativas de los organismos emisores siempre son *exitosas*, en razón que terminan con el dictado de la norma, sin entrar a juzgar su calidad.

Las investigaciones teóricas que se realizan en este proyecto pueden ser exitosas, pero también *pueden fracasar*, en el sentido que el aporte no tenga recepción y aceptación concreta por los destinatarios. Ello no nos preocupa, dado que así son las reglas del juego. Sin embargo, el aporte doctrinario será importante y la transferencia a la comunidad universitaria un excelente documento bibliográfico.

c) Decisiones únicas y decisiones múltiples:

Nuestra investigación pudo haber culminado con la expresión de diversas “*corrientes de opiniones*” vertidas por el equipo de investigadores que pudieron ser divergentes; lo importante son los argumentos de cada una de ellas. Esto no ocurrió por las razones expuestas en la nota introductoria de este informe final. (pag. 4).

La conclusión de la investigación normativa será una; la que imponga el *voto de la mayoría*.

Esta es otra diferencia que debería tenerse en cuenta cuando evaluemos el éxito o el fracaso del proyecto. La lectura, la discusión, en la medida que no se trate simplemente de posiciones dogmáticas (que no deberían existir) puede colaborar en acercar opiniones divergentes.

d)

	el Mercosur mas Chile, solo hemos recibido comentarios de Chile, y la información de que en la Universidad de Sao Paulo se está tratando el estudio de nuestras conclusiones.
4.- REDACCIÓN DE LAS BASES TEÓRICAS QUE PERMITIRÍAN LA ELABORACIÓN DE UN MARCO CONCEPTUAL PARA APLICAR A LA REGIÓN DEL MERCOSUR	El presente informe final ha sido elaborado luego del análisis de los borradores que fueron realizados con anterioridad y teniendo presente los comentarios que hemos recibido desde Chile.

III. REUNIONES PLENARIAS REALIZADAS POR EL EQUIPO DE INVESTIGADORES

Se adjuntan las actas de las reuniones plenarias del equipo de investigación en el Instituto de Investigaciones Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la universidad de Buenos aires, labradas una vez finalizadas cada una de ellas; ello sin perjuicio de las reuniones por temas.

PLAN GENERAL N° 1

"Determinación de las 'bases teóricas' para la armonización de las Normas Contables en el MERCOSUR"

ACTA DE REUNIÓN DEL DIA 09/03/00-17-00 horas – 3^{er} año

REUNIÓN DEL GRUPO DE INVESTIGACIÓN DEL PROYECTO UBACYT.- TE23

El Dr. Mario Biondi, Director del Plan pasó revista a las tareas previstas:

- Entrega del Acta de la reunión del día 16/12/99 y del Orden del día de la presente reunión.
- El Dr. Biondi realizó una breve introducción a la investigación del presente año, entregando un breve resumen de lo realizado hasta el momento.
- Al realizarse el repaso del cronograma de las tareas para el presente año, y al hablarse

PLAN GENERAL N° 1

"Determinación de las 'bases teóricas' para la armonización de las Normas Contables en el MERCOSUR"

ACTA DE REUNIÓN DEL DIA 13/04/00-17-00 horas- 3^{er} año

REUNIÓN DEL GRUPO DE INVESTIGACIÓN DEL PROYECTO UBACYT.- TE23

El Dr. Mario Biondi, Director del Plan pasó revista a las tareas previstas:

- Entrega del Acta de la reunión del día 09/03/99 y del Orden del día de la presente reunión.
- En esta reunión se entregaron los primeros borradores de las conclusiones preliminares que se produjeron hasta el momento. Se entregó un material elaborado por el Dr. Mario Wainstein, otro elaborado por el Dr. Mario Biondi y Javier Labella, y un Complemento de este último elaborado por Patricia Kwasnycia. Este material se entrega para el conocimiento de los restantes miembros del equipo. Según el cronograma, habría que terminar con el primer borrador en el mes de abril, para circularlo en el mes de mayo y recibir los comentarios en los meses de mayo y junio.
- Por el momento no existirían corrientes de opiniones opuestas en los trabajos presentados
- En esta reunión se dijo que un marco conceptual no debería ser una resolución técnica correlativa, sino una declaración previa a las normas, al contrario de lo que se está por hacer con la futura resolución técnica N° 16 que explicitaría el marco conceptual argentino.
- El Dr. Carlos García Casella se preguntó si el marco conceptual, es para los reguladores o es general para los contadores. El marco conceptual debería ser un aporte de los investigadores a los organismos emisores de normas. Otra pregunta que surgió es si el marco conceptual debería ser único o diferir respecto de distintos tipos de empresas.
- El Dr. Mario Biondi expresó que en la próxima reunión debería existir una posición precisa, y presentarse un borrador mas completo. Resumió que entre lo que debería plantearse, serían las siguientes preguntas: ¿Es necesario un marco conceptual? ¿Quién debe dictarlo? ¿Qué elementos integrarían el marco conceptual? ¿El marco conceptual tiene que ser único? ¿Debe ser permisivo o estricto?. Estas cuestiones deben plantearse sobre la base que el marco conceptual que se estaría elaborando sería para aplicar a la región del Mercosur.
- Próxima reunión: Jueves 11 de mayo de 2000 – 17:00 hs.
- Asistieron a esta reunión las siguientes personas: Dr. Mario Biondi, Dr. Mario Wainstein, Dr. Carlos Luis García Casella, CP. María del Carmen Rodríguez de Ramírez (Secretaria Técnica del Instituto), C.P. Serafina Farinola, Sr. Javier Labella.

PLAN GENERAL N° 1
"Determinación de las 'bases teóricas' para la armonización de las Normas Contables en el MERCOSUR"
ACTA DE REUNIÓN DEL DÍA 11/05/00 - 17:00 horas- 3^{er} año

REUNIÓN DEL GRUPO DE INVESTIGACIÓN DEL PROYECTO UBACYT.- TE23

El Dr. Mario Biondi, Director del Plan pasó revista a las tareas previstas:

1. Entrega del Acta de la reunión del día 13/04/99 y del Orden del día de la presente reunión.
2. **Presentación de borradores a distribuir:**

Se distribuyeron los tres borradores presentados, y el Dr. Biondi expresó la conveniencia que, previa lectura, se formulen comentarios sobre los mismos.

3. **Discusión sobre los temas planteados en la reunión del 13/04/00:**

Ante preguntas del Dr. Biondi las opiniones fueron las siguientes:

- a) **¿Es necesario un Marco Conceptual?:**
La

4.

PLAN GENERAL N° 1
"Determinación de las 'bases teóricas' para la armonización de las Normas Contables en el MERCOSUR"
ACTA DE REUNIÓN DEL DIA 22/06/00 - 17:00 horas- 3^{er} año

REUNIÓN DEL GRUPO DE INVESTIGACIÓN DEL PROYECTO UBACYT.- TE23

El Dr. Mario Biondi, Director del Plan pasó revista a las tareas previstas:

1. Entrega del Acta de la reunión del día 11/05/2000 y del Orden del día de la presente reunión.
2. **Presentación de borradores a distribuir:**

Se distribuyeron los siguientes borradores:

- a) Tercer Borrador elaborado por Mario Wainstein
- b) Tercer Borrador elaborado por Mario Biondi, Patricia Kwasnycia y Javier Labella

El Dr. Biondi expresó que, previa lectura, se formulen los comentarios sobre los mismos.

3. **Temas en Discusión:**

Si bien en la reunión anterior (15/05/00) quedaron sin terminar los temas 3b (en parte) c), d) y e), dado que en el tercer borrador del Grupo integrado por Mario Biondi, Patricia Kwasnycia y Javier Labella se avanzó sobre estos temas, el Dr. Biondi propone discutir hoy los puntos: ***¿EL MARCO CONCEPTUAL TIENE QUE SER ÚNICO? Y ¿ TIENE QUE SER PERMISIVO O ESTRICTO (el marco conceptual contable)?***

- a) ***¿EL MARCO CONCEPTUAL TIENE QUE SER ÚNICO?***

El Dr. García Casella considera que no es razonable un solo marco conceptual en razón de las diferentes exigencias que deberían existir según el tipo de empresa (grande, mediana, pequeña o micro) para la presentación de los estados contables destinados a terceros, por lo tanto podrían existir marcos conceptuales según el tamaño y/o según la actividad desarrollada por los entes, ya que todas las empresas no son sociedades comerciales (generalmente las agropecuarias son unipersonales). El marco conceptual podría variar en sus componentes y una postura distinta sería dogmática. Un marco conceptual específico aceptaría distintos criterios de valuación según el tipo societario, tamaño del ente y sus actividades. Las empresas pueden tener distintos organismos de contralor, por lo cual podrían existir distintas exigencias y normas contables. Sobre el tema de diferenciar marcos conceptuales según los entes sean industriales, comerciales, de servicios o realicen actividades específicas como la agropecuaria, el Dr. Biondi

considera que no puede haber tantos marcos conceptuales como tipos de actividades, sino que, como en el caso de las explotaciones agropecuarias, se trata el problema de determinación de costos y de exposición, perfectamente solucionable con los lineamientos generales de un marco conceptual contable; por otra parte, agrega el Dr. Biondi, la multiplicidad de marcos conceptuales contables desvirtuaría su propia existencia. María del Carmen Rodríguez de Ramírez comentó que el marco conceptual del IASC se referiría a las grandes empresas y no a las pymes, por lo cual actualmente está analizando este tema; en Europa se autorizó a las empresas que cotizan sus acciones en el exterior que presenten sus estados contables de acuerdo a las Nics o USGAAP. Los marcos conceptuales apuntarían a las grandes empresas, ya que son estas las que son

PLAN GENERAL N° 1

"Determinación de las 'bases teóricas' para la armonización de las Normas Contables en el MERCOSUR"

ACTA DE REUNIÓN DEL DIA 10/08/00 - 17:00 horas- 3^{er} año

REUNIÓN DEL GRUPO DE INVESTIGACIÓN DEL PROYECTO UBACYT.- TE23

- El Dr. Mario Biondi, Director del Plan, analizó el estado del mismo, en base a las labores desarrolladas y a lo planificado. También hizo entrega del acta de la reunión del 15/06/2000.
- Acto seguido se distribuye el cuarto borrador de las conclusiones preliminares, elaborado por Dr. Mario Biondi, CP. Patricia Kwasnycia y Sr. Javier Labella, encomendándose a los presentes su lectura y comentarios
- Los asistentes intercambian opiniones sobre lo que resta por realizar, teniendo en cuenta que el 31/12/00 finaliza el plazo asignado al proyecto.
- En este estado el Dr. Mario Biondi recuerda que en el mes de marzo del corriente año, los integrantes de este proyecto CP Patricia Kwasnycia y pasante Sr. Javier Labella fueron comisionados a la Ciudad de San Pablo con el objetivo de presenciar las reuniones de la Junta del IASC teniendo en cuenta que ese es el máximo organismo coordinador en el mundo, de las normas contables.
Además fueron comisionados para establecer nuevos contactos con la Universidad de San Pablo -Facultad de Economía Administración y Contabilidad (FEA), vinculado con uno de los procesos de investigación empírica encarado con este Proyecto TE23. Fruto de esas gestiones fueron discutir los resultados del relevamiento de la Encuesta Terminología y analizar la organización de la investigación contable en ese centro de estudios. Se acompañan los informes producidos oportunamente. Se deja constancia que también viajaron las profesoras María del Carmen Rodríguez de Ramírez e Inés García Fronti que participan como investigadoras en los proyectos UBACyT TE21 y TE24 respectivamente.
- Se ratifica la próxima reunión para el día 14/09/2000 a las 17:00hs.
- Asistieron a esta reunión: Dr. Mario Biondi, Dr. Mario Wainstein, Dr. Carlos Luis García Casella, CP. María del Carmen Rodríguez de Ramírez (Secretaria Técnica del Instituto), CP. Patricia Kwasnycia, CP. Serafina Farinola y SR. Javier Labella.

PLAN GENERAL N° 1

"Determinación de las 'bases teóricas' para la armonización de las Normas Contables en el MERCOSUR"

ACTA DE REUNIÓN DEL DIA 14/09/00 - 17:00 horas- 3^{er} año

REUNIÓN DEL GRUPO DE INVESTIGACIÓN DEL PROYECTO UBACYT.- TE23

- El Dr. Mario Biondi, Director del Plan, hizo entrega del acta de la reunión del día 10/08/00 y realizó comentarios sobre el estado de la investigación.
- Acto seguido se distribuye el quinto borrador de las conclusiones. Sobre el particular, expresa el Dr, Mario Biondi que una vez considerado el borrador final, será la presentación de todo el grupo, salvo que alguno o algunos de los integrantes decidieran presentar un proyecto diferente. La metodología de la investigación universitaria requiere, sin duda, propuestas concretas y no solamente opiniones adversas a determinados borradores.
- El Dr. Mario Wainstein ha tomado a su cargo la redacción del borrador final sobre “bases teóricas para la armonización de normas de auditoría externa de estados contables (financieros) destinados a terceros”.

El Dr. Carlos Luis García Casella, por su parte asume el compromiso de redactar el borrador final sobre las “bases teóricas para la armonización de principios de conducta que deben observarse en las actividades de confección y revisión externa de estados contables (financieros) destinados a terceros.

- La investigadora Patricia Kwasnycia hace entrega del informe final sobre las gestiones realizadas e la Universidad de San Pablo (Brasil) y con la Junta de Gobierno del IASC según se indica en el acta de la reunión de fecha 10/08/00.
- Finalmente, el Dr. Mario Biondi informa que en estos días se recibió la visita de la doctoranda Patricia Gonzalez.
Agrega Biondi que esas vinculaciones facilitarán las tareas de contrastación del borrador final del proyecto.
- La próxima reunión queda fijada para el día 4 de octubre de 2000 a las 17:00 hs.
- Asistieron a esta reunión: Dr. Mario Biondi, Dr. Carlos Luis García Casella, CP. María del Carmen Rodríguez de Ramírez (Secretaria Técnica del Instituto), CP. Patricia Kwasnycia y Sr. Javier Labella.

PLAN GENERAL N° 1

"Determinación de las 'bases teóricas' para la armonización de las Normas Contables en el MERCOSUR"

ACTA DE REUNIÓN DEL DIA 4/10/00 - 17:00 horas- 3^{er} año

REUNIÓN DEL GRUPO DE INVESTIGACIÓN DEL PROYECTO UBACYT.- TE23

- El Dr. Mario Biondi, Director del Plan, hizo entrega del acta de la reunión del día 14/09/00 y realizó comentarios sobre el estado de la investigación.
- Acto seguido se distribuye el sexto borrador de las conclusiones, restando incluirse el aporte del Dr. Mario Wainstein, denominado "bases teóricas para la armonización de normas de auditoría externa de estados contables (financieros) destinados a terceros". Ese borrador, en el supuesto de ser definitivo constituirá la opinión unánime de este grupo de investigación.
- El Dr. Biondi informa sobre la correspondencia enviada a Brasil, Uruguay y Chile para la contrastación de las conclusiones del proyecto.
- La profesora Patricia Kwasnycia viajará mañana (5 de octubre) a Paraguay y cumplirá iguales funciones en ese país.
- El Dr. Mario Biondi informa que ha recibido una invitación para concurrir, entre el 22 y el 24 de noviembre de 2000, al I Encuentro Iberoamericano de Contabilidad de Gestión, organizado por la asociación Española de Contabilidad y Administración y patrocinado por la Universidad de Valencia (España) en cuyo recinto tendrá lugar el encuentro. El objetivo del foro es discutir entre investigadores y profesionales sobre los avances teóricos y prácticos de la contabilidad. Interesa fundamentalmente el tema "Contabilidad y gestión del conocimiento y capital intelectual" que, actualmente se debate en Argentina, Brasil y Uruguay, con sus efectos sobre las normas contables, cuyas bases teóricas pueden ser influidas por la expresión de un intangible que valúe el "capital intelectual"
- La próxima reunión, tentativa, sería el 9 de noviembre de 2000 a las 17:00 hs., sujeto a confirmación.
- Asistieron a esta reunión: Dr. Mario Biondi, Dr. Carlos Luis García Casella, Dr. Mario Wainstein, CP. Patricia Kwasnycia, CP. Serafina Farinola y Sr. Javier Labella.

PLAN GENERAL N° 1

"Determinación de las 'bases teóricas' para la armonización de las Normas Contables en el MERCOSUR"

ACTA DE REUNIÓN DEL DIA 7/12/00 - 17:00 horas- 3^{er} año

REUNIÓN DEL GRUPO DE INVESTIGACIÓN DEL PROYECTO UBACYT.- TE23

- El Dr. Mario Biondi, Director del Plan, hizo entrega del acta de la reunión del día 4/10/00.
- Igualmente, el Dr. Mario Biondi distribuye su informe sobre su participación en el I Encuentro Iberoamericano de Contabilidad de Gestión.
- Respecto del estado de la investigación, prácticamente concluida, el Dr. Mario Biondi informa que la Universidad Católica de Valparaíso expresó su total acuerdo con la conclusión de nuestro trabajo. Agrega que de la Universidad de Sao Paulo (Brasil) se recibió correspondencia informando que, a esa fecha, se encontraban analizando las conclusiones. Uruguay y Paraguay no respondieron a nuestro reiterados pedidos de comentarios.

IV. APLICACIÓN DE FONDOS DEL SUBSIDIO ACORDADO PARA 1999 Y 2000

Si bien la rendición de cuentas de los fondos recibidos se realizará por cuerda separada, vale la pena destacar que la percepción de esos fondos posibilitó la adquisición de equipos de procesamiento de las informaciones recogidas, así como la realización de viajes vinculados con la investigación empírica, difusión de los informes de avance de la investigación de los años 1999 y 2000, así como la suscripción a publicaciones especializadas. El aporte de la Universidad de Buenos Aires fue muy valioso.

**DR. MARIO BIONDI
DIRECTOR**

Equipo de investigadores:

Dr. Mario Biondi - Dr. Carlos Luis García Casella - Dr. Mario Wainstein - C.P. Jorge Santesteban Hunter - C.P. Serafina Farinola - C.P. Nilda Hebe Furman - C.P. Patricia Miriam Kwasnycia - Pasante: Sr. Javier Aníbal Labella
C.P. María del Carmen Rodríguez de Ramirez (Secretaria Técnica del Instituto de Investigaciones Contables “Profesor Juan Alberto Arévalo”).