

Algunos elementos de técnica normativa aplicables a las normas contables profesionales argentinas

Leila Di Russo de Hauque

*CPN, Especialista en Sindicatura Concursal.
Prof. Adjunta Ordinaria FCE UNL y UNER.
lhauque@yahoo.com.ar*

Sergio Hauque

*CPN, Doctor en Ciencias Jurídicas y Sociales.
Prof. titular Ordinario FCE UNL y UNER.
sergiohauque@yahoo.com.ar*

Resumen

El artículo analiza lo que los autores consideran los tres defectos principales de las normas contables profesionales argentinas desde el punto de vista de la técnica normativa: a) falta de separación entre los contenidos expositivos y los dispositivos en las resoluciones técnicas, b) falta de utilización de un ordenamiento sobre la base de artículos y de divisiones de nivel superior e inferior en los mismos y c) utilización inadecuada de ejemplos y enunciaciones no taxativas.

El trabajo de investigación incluye una propuesta para “reescribir” una norma contable profesional nacional concreta: la Resolución Técnica nº 16.

Las conclusiones enfatizan la importancia de la utilización de las mejores prácticas de técnica normativa para la redacción de las normas contables profesionales para lograr mejores resultados en el proceso de su aplicación.

Abstract

We refer in this paper to the most convenient norm marking techniques necessary to improve our Accounting Standards. We concentrate in what we consider, from our point of view, the three principal “form” faults of our national Accounting Standards: a) lack of separation between the explanatory and normative contents, b) lack of order in the contents and c) inadequate utilization of examples.

The research includes a detailed proposal for the “rewriting” of a concrete accounting standard. The conclusions emphasize the importance of using the best norm making techniques in the creation process of the accounting standards.

Palabras Clave - Key Words

- *técnica normativa*
- *normas contables profesionales*
- *contenidos expositivos*
- *contenidos dispositivos*

- *norm making technique*
- *accounting standards*
- *explanatory contents*
- *normative contents*

1. Introducción

Las normas contables en Argentina han sido objeto de discusión desde variados puntos de vista a lo largo de varias décadas. Los debates sobre su utilización y su relación con los ya algo olvidados principios de contabilidad generalmente aceptados salieron del candelero contable hace ya tiempo,⁽¹⁾ pero han sido reemplazados por fuertes contrapuntos relativos a su contenido, más que a su forma.

Más allá de que siempre resulten interesantes las discusiones sobre qué elementos teóricos deben contener las normas contables profesionales (NCP), consideramos muy importante analizar también en profundidad los problemas que surgen de la definición de sus aspectos formales. En un trabajo anterior hemos puesto énfasis en la falta de armonía del sistema de normas contables argentinas,⁽²⁾ especialmente en cuanto a diferencias en su vigencia temporal y espacial, en la falta de una prelación definida entre las mismas y en su interrelación con las normas contables legales.

En este trabajo nos adentraremos en las cuestiones de técnica normativa de las normas emitidas por la Federación de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) consideradas en particular, siguiendo en el camino de la búsqueda de una mejor formalización del conjunto de las NCP. En nuestra opinión, gran parte del futuro de las normas contables argentinas se encuentra en la

respuesta a la pregunta ¿cómo deben ser las normas?, más allá de la siempre importante pregunta ¿qué contenidos deben plasmar?

Como consecuencia de las consideraciones que realizamos en este trabajo, incluimos en el mismo un ejercicio de reescritura de la actual Resolución Técnica Nro. 16 a la luz de los principios de técnica normativa que consideramos aplicables a las NCP argentinas.

2. ¿Son aplicables los desarrollos sobre técnica normativa a las normas contables?

Para responder a este interrogante, creemos importante revisar previamente a qué nos referimos cuando hablamos de “norma contable”. Fowler Newton, utilizando la definición del Diccionario de la Real Academia Española nos dice en forma general: “*Norma*: Regla que se debe seguir o a que se deben ajustar las conductas, tareas, actividades, etc”. (Fowler Newton, 2002: 1). Seguidamente confirma el hecho obvio de que agregar el adjetivo “contable” al sustantivo “norma” no cambia su esencia, sino que sólo determina su objetivo: “preparación de información contable” (Ibídem).⁽³⁾ En

(1) Cfr. entre otros Bértora, 1975: Capítulo 5; Anthony y Reece, 1982: 11; etc.

(2) Cfr. Di Russo de Hauque y Hauque, 2003. Sin un verdadero *sistema* racional de distribución de potestades normativas que integre a las denominadas normas contables legales (cfr. Fowler Newton, 2002: 1), seguimos sosteniendo que nunca podremos obtener un conjunto coherente y armónico de normas contables en nuestro país. Respecto de las normas contables profesionales, y a pesar de los loables intentos de unificación planteados entre los Consejos integrantes de la Federación Argentina en su acuerdo de Setiembre de 2002 (cfr. FACPE, 2004: XI), y de la carta de intención de fecha 15 de julio de 2004 en la que se expresan los deseos de retornar del CPCECABA al seno de la FACPCE, creemos que aún estamos muy lejos de lograr el objetivo buscado.

(3) De similar forma se expresan entre otros Bértora, 1975: Capítulo 5; Chaves *et al*, 1998: 333, Anthony y Reece, 1982: 11; etc.

nuestra opinión, y en este sentido, no hay diferencias entre las NCP y cualquier otra norma del ordenamiento, ya que en realidad, más allá de su lugar en la estructura normativa de un Estado, todas prescriben reglas que deben respetarse.⁽⁴⁾

El Derecho,⁽⁵⁾ al estudiar, especialmente con Kelsen, el fenómeno de la norma llega a la siguiente conclusión: “el concepto de norma,...afirma que algo, o más exactamente, una determinada conducta, debe ser” (Alvarez Gardiol, 1979: 159). Mario Bunge aventaja toda duda cuando nos dice: “Una norma o regla, ya sea moral, legal o tecnológica, es una prescripción para la acción. Típicamente, su forma es ‘para alcanzar el objetivo de tipo O en circunstancias de tipo C, realice la acción (o acciones) de tipo A’” (Bunge, 1999b: 389), debiendo diferenciarse las normas propiamente dichas de las “metanormas” que son aquellas que regulan la construcción o aplicación de las mismas normas.⁽⁶⁾

Resulta así que consideramos perfectamente válido y, aún más, necesario, aplicar a las normas contables los contenidos de la técnica normativa, encuadradas en la llamada Legística⁽⁷⁾ o Técnica Legislativa. Seguramente es necesario tener en cuenta que sus recomendaciones se encuentran en general destinadas a la ley como norma paradigmática, pero en su gran mayoría son perfectamente aprovechables para cualquier norma de rango infralegal como lo son las NCP argentinas.

La Técnica Legislativa, o más ampliamente Técnica Normativa, no es una disciplina muy difundida,

pero tiene importantes exponentes y conclusiones que permiten lograr que el proceso de “redacción, aprobación, publicación y aplicación” (Leiva Fernández, 1999: 4) de la norma resulte eficaz y de máxima eficiencia. Intentaremos entonces en el punto siguiente realizar algunas observaciones a las actuales normas contables profesionales a partir de las reglas que prescribe la Técnica Normativa.

3. Principales observaciones a la técnica normativa de las resoluciones técnicas de la FACPCE

En la búsqueda de perfeccionar su técnica normativa⁽⁸⁾ se señalan a continuación los que consideramos los tres defectos principales en las actuales normas vigentes.⁽⁹⁾

3.1. Falta de separación entre los contenidos expositivos y dispositivos

Uno de los principales defectos que se observa en las normas contables profesionales vigentes es incluir dentro de las mismas contenidos que no son verdaderas reglas de acción o normas. Se mezclan muchas veces dentro del texto de la norma, razonamientos, motivaciones, explicaciones, enseñanzas y otras expresiones del tipo *que no*

(4) En este sentido no es necesario profundizar en el problema de las posibles sanciones que dispararía su incumplimiento.

(5) El análisis del concepto de «norma» para la ciencia del Derecho da para varios tomos de estudio, cuyo contenido estaría alejado del objeto de este trabajo.

(6) Cfr. Bunge, 1999b: 390.

(7) La palabra “Legística” no aparece en la Vigésima Segunda Edición del Diccionario de la Real Academia Española. A pesar de ello tiene una marcada utilización académica con el sentido aquí expresado. Entre otros casos citables el programa de la materia “Elaboración de normas legales” de la Maestría en Teoría y Práctica de la Elaboración de Normas Jurídicas de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires utiliza el término en repetidas oportunidades.

(8) En realidad consideramos que el resultado obtenido a la fecha en cuanto a NCP en nuestro país, es altamente eficiente dados los escasos recursos invertidos en la realización de las mismas Cfr. Fowler Newton, 2001: 731 y sig. En el mismo sentido López Santiso, 2001: 48.

(9) Quedarán pendientes para un futuro trabajo otros análisis. Entre ellos, por ejemplo, la técnica normativa por la que se introducen definiciones en la norma y la conveniencia o inconveniencia de su inclusión en las NCP y el proceso de formación de la norma desde el proyecto hasta su publicación oficial. Estos aspectos también tienen relación con la Técnica Normativa, pero alargarían en demasía el presente.

constituyen reglas. Las normas contables introducidas por la FACPCE⁽¹⁰⁾ intercalan estos elementos expositivos dentro de su contenido dispositivo, sin marcar con claridad los límites de cada uno de ellos. Citando abundante bibliografía Leiva Fernández nos dice sobre los contenidos de las normas y su correcta ubicación dentro de sus partes integrantes:

“En los ... ordenamientos normativos pueden distinguirse la parte expositiva y la dispositiva. Constituyen la parte expositiva el título, la fórmula de promulgación y la exposición de motivos o preámbulo.

La parte dispositiva está conformada por el contenido de la ley ordenado en forma sintáctica a partir de artículos —o articulado— agrupados en conjuntos superiores. El sistema legístico germánico, a diferencia del latino, suele estructurarse tanto a partir de párrafos como de artículos” (Leiva Fernández, 1999: 25)

“En puridad ... la exposición de motivo de las leyes y otros actos de gobierno no son normas ... No *prescriben*”. (Ob. cit., 65)

“... es el razonamiento que se efectúa a partir de los vistos. Son los Considerandos o “Considerando”.... *Esta es la parte que satisface ... la exposición de motivos en las leyes y los considerando en los actos normativos de jerarquía inferior*” (Ob. cit., 66. El destacado es nuestro)

A poco de analizar el contenido de las resoluciones n° 16 y 17 de la FACPCE⁽¹¹⁾ se observa que existen contenidos expositivos que nada prescriben, salpicados a lo largo de las mismas, sin un orden explicitado, sin concentrarse en parte alguna de la misma. Veamos algunos ejemplos:

“El costo de ventas así calculado no permite segregar los resultados de tenencia, distorsionando el margen bruto” (RT N° 17, Segunda Parte, Anexo A, Segundo Párrafo, inciso b), Segundo Párrafo)

“En la medición de las contingencias y de los pasivos por planes de pensiones, en cada fecha de cierre de los estados contables, se está realizando una nueva medición...” (RT N° 17, Segunda Parte, 5.15., Segundo Párrafo)

Esto es importante ya que “La ley ordena. No tiene por finalidad persuadir, ni convencer. *‘Si pretende convencer sobre la oportunidad o rectitud de sus mandatos renuncia a la obediencia cuando el destinatario no se deja convencer’* ... La ley no tiene por finalidad enseñar. No es una pieza didáctica, ni doctrinaria, sólo ordena” (Leiva Fernández, 1999: 61. El destacado es nuestro). Las NCP deberían adoptar similar tesitura, ya que la discusión sobre su contenido debe ser doctrinaria, *no incluirse dentro de ellas*.

Las resoluciones a partir de la n° 20 han intentado en algunos casos concentrar sus fundamentos en puntos separados con distinta suerte:

- La n° 20 cuenta con una parte inicial de fundamentos que *no se encuentra numerada*,⁽¹²⁾ *ni fue puesta en vigencia a través del artículo 1ro. de su Primera Parte*.⁽¹³⁾
- La n° 21 cuenta con una parte final de fundamentos⁽¹⁴⁾ que pareciera integrar la llamada Segunda Parte, aunque el Artículo 1 de la Primera Parte habla de la aprobación de *las normas* de la Segunda Parte, sin aclarar si incluye o no el punto sobre Fundamentos que tiene una numeración interna independiente.

(10) En nuestra opinión las Normas Internacionales de Contabilidad poseen idéntico defecto, en muchos casos más marcado que en nuestras normas locales. Quizás aquí podamos encontrar una causa de esta mezcla de elementos dispositivos y expositivos en las NCP argentinas.

(11) Especialmente en la primera de ellas. Los elementos expositivos de esta norma se analizan en particular en el punto siguiente. Los Anexos B de la RT N° 16 y 17 son ejemplos claros de textos expositivos.

(12) Cfr. FACPCE, 2004: 129 y sig. Podríamos decir siguiendo la moda de la existencia de una Primera Parte y una Segunda Parte en todas las Resoluciones Técnicas, que ésta resultaría la Parte Cero.

(13) En nuestra opinión al no resultar de contenido dispositivo no requiere una aprobación formal, manteniéndose como un elemento de primer orden al tiempo de avanzar en la interpretación y aplicación de la norma cfr. Zuleta Puceiro, 2003.

(14) Cfr. FACPCE, 2004: 169 y sig.

- La n° 22 *no tiene parte alguna de fundamentos.*

A pesar de ello siguen entremezclándose contenidos expositivos dentro de los normativos, como por ejemplo en estos casos:

“De este modo, los estados contables consolidados suplen una deficiencia de la información disponible sobre los conjuntos económicos, porque permiten apreciar su tamaño, volumen de operaciones, situación patrimonial, financiera y resultados de sus operaciones” (RT N° 21, Segunda Parte, Punto 2.2., Segundo párrafo)

“Si bien no es frecuente que esta condición se verifique en relación con activos biológicos relacionados con la actividad agropecuaria, existen casos en donde la frecuencia de las transacciones son muy bajas...” (RT N° 22, Segunda Parte, Punto 7.1.3., Primer párrafo)

En resumen, parece razonable que todos los contenidos dispositivos se expongan conjuntamente, concentrando los elementos expositivos para los considerandos de la norma y/o para una exposición de motivos claramente separada del cuerpo normativo propiamente dicho.

3.2. Falta de utilización de artículos, y de divisiones superiores e inferiores a los artículos.

“El artículo es la unidad básica de la ley, y del acto normativo en general, excepto en Alemania y los países que siguen su sistema donde se utiliza el párrafo.” (Leiva Fernández, 1999: 117). Las Resoluciones Técnicas de la FACPCE han ignorado el uso de artículos para su ordenamiento, a pesar de la tradición de casi toda la normativa argentina. Los contadores estamos acostumbrados a encontrarnos con artículos en todos los ámbitos de nuestro trabajo que requieren normas, *excepto en la tradicional segunda parte de las resoluciones técnicas*. No es posible achacar esta decisión a la influencia de las Normas Internacionales de Con-

tabilidad, ya que las mismas están organizadas sobre la base de párrafos (según la traducción castellana) asimilables en sentido lato a los artículos.

Consideramos que no es desdeñable toda una tradición normativa, con el uso de divisiones superiores e inferiores al artículo de denominaciones variables, pero con la base incólume del artículo. Sobre el sistema de “numerar con caracteres arábigos separados por puntos, de suerte que la ubicación precedente de un número respecto de otro significa que lo abarca (éste) tiene una ventaja y una desventaja ... la ventaja es que su subdivisión es infinita ... y que permite en muchos casos introducir un agregado sin quebrar la numeración de la norma..., mientras que la desventaja consiste en ser confuso pues obliga al lector a mantenerse atento a la inclusión de un nuevo dígito. *Como resulta innecesario contar con una subdivisión infinita, la única razón para utilizarlo se pierde, y todo el sistema formal por secuencia de dígitos resulta inconveniente*” (Leiva Fernández, 1999: 124/5. El destacado es nuestro). Seguramente quien alguna vez intentó recordar que trataba el punto 5.19.6.3.3. de la Segunda Parte de la Resolución Técnica Nro. 17, al tiempo de buscar identificar a qué refería cada una de las divisiones en las que se incluye este punto, terminará coincidiendo con el autor antes citado.

Más lamentable aún es que ni siquiera se haya logrado uniformidad en la utilización de este criticable sistema ya que a lo largo de las NCP se utilizan indistintamente números romanos, letras mayúsculas, números arábigos entre paréntesis, letras minúsculas o hasta viñetas, desordenando aún más estas confusas divisiones y subdivisiones.⁽¹⁵⁾

3.3. El problema de los ejemplos y las enunciaciones en general

“Si la definición es clara o el concepto correcto, la ley debe prescindir de utilizar ejemplos, so pretexto de enseñar, ya que no es ésa la finalidad de la norma” (Ob.cit., 291). Los ejemplos y las listas de

(15) Entre muchos otros casos podemos destacar: R.T. N° 18 punto 2.6. y punto 5, RT N° 8 Capítulo IV en especial el punto A.3., R.T. N° 21 punto 2.6. b), R.T. N° 22 punto 7.1.2.2., etc.

elementos no taxativas están muy difundidas en las normas contables vigentes, y no parece razonable que formen parte de sus contenidos dispositivos.⁽¹⁶⁾

Los ejemplos son múltiples y variados:

“El costo de un bien es el necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado ... Por lo tanto, incluye la porción asignable de los costos de los servicios externos e internos necesarios para ello (por ejemplo: fletes, seguros, costos de la función de compras, costos del sector de producción)” (RT N° 17, Segunda Parte, Punto 4.2.1., Segundo Párrafo)

“...el anuncio de sus aspectos principales a las personas afectadas (por ejemplo: clientes, proveedores, empleados o sindicatos)” (RT N° 18, Segunda Parte, Punto 5, inciso c), punto 2)

“Este concepto incluirá tanto los riesgos de precios, los de desarrollo biológico futuro, los climáticos, así como los derivados de plagas o elementos similares” (RT N° 22, Segunda Parte, Punto 7.1.2.2., (4))

En nuestra opinión, las enunciaciones no taxativas sólo logran confundir dentro de una parte dispositiva, ya que muchas veces generan interminables discusiones sobre su verdadero carácter, especialmente cuando forman parte de una definición. Veamos un ejemplo:

“Familiares cercanos de una persona física.”⁽¹⁷⁾

Son aquellos familiares de los cuales es dable esperar que influyan sobre la persona en cuestión, o que sean influidas por ella, en sus relaciones con el ente. Tales familiares incluyen:

- a) su cónyuge, concubino/a, e hijos;
- b) los hijos del cónyuge o del concubino/a de la persona en cuestión;
- c) familiares a cargo de la persona en cuestión o familiares a cargo de su cónyuge o concubino/a.” (RT N° 21, Punto 3.1.)

El intérprete de esta definición con ejemplificación incluida seguramente quedará perplejo. Si son sólo los casos de los incisos a), b) y c) los incluidos en el concepto del título, ¿para qué la definición comprensiva inicial? Si la enunciación no es taxativa, sino sólo enunciativa como parece desprenderse de la utilización del verbo “incluyen” ¿para qué realizar una enunciación tan meticulosa? Algo está demás.

4. Una propuesta para la RT N° 16, según pautas más depuradas de técnica normativa

En este punto mostraremos una propuesta de redacción del contenido de la RT Nro. 16,⁽¹⁸⁾ intentando seguir las pautas más aceptadas dentro de la técnica normativa. Expondremos el esquema de la parte dispositiva de la norma propuesta mostrando la redacción en detalle del punto 4 de la Segunda Parte de la actual norma, e incluiremos los comentarios que permitan comprender los efectos de los cambios realizados sobre el texto original.⁽¹⁹⁾

(16) Seguramente podrán ser incluidos entre los de carácter expositivo.

(17) Éste es un ejemplo de inflación normativa. El Derecho de Familia Argentino definió hace ya casi dos siglos atrás el concepto de grado de parentesco. ¿Por qué no utilizarlo, para no inventar una nueva definición y torturar a intérpretes y aplicadores? Si se deseaba diferenciarse en cualquier aspecto particular respecto de dicho concepto, bastaba con señalar los elementos a distinguir y no construir todo un sistema nuevo.

(18) En sentido estricto consideramos que la RT N° 16 no es una norma “típica” sino una “metanorma” (Cfr. Bunge, 1999b: 390) referida a los contenidos e interpretación de las NCP. Ello no implica que los principios de la Técnica Normativa o Legislativa no puedan ser aplicados a ella, aunque seguramente resultarían más evidentes los cambios formales en las NCP “típicas”. Sin embargo, elegimos a la RT N° 16 para el ejemplo por su difusión e importancia que la tornan un paradigma de las NCP actuales. Estamos seguros que los mismos principios pueden aplicarse con provecho al conjunto de las NCP “típicas”.

(19) Nos concentramos en los aspectos dispositivos de la norma por resultar los “directamente” relacionados con la interpretación y aplicación de la misma. El trabajo desarrollado por los autores incluyó la “reescritura” de la totalidad de los contenidos dispositivos de la RT N° 16 exponiéndose aquí algunos de ellos. La “reescritura” de los contenidos expositivos queda para una labor posterior, seguramente no menos importante que la que acometimos hasta ahora.

4.1. La propuesta de norma

MARCO CONCEPTUAL DE LAS NORMAS CONTABLES PROFESIONALES

CAPÍTULO I: DISPOSICIONES GENERALES (Artículos 1 a 3).

CAPÍTULO II: OBJETIVO DE LOS ESTADOS CONTABLES (Artículos 4 a 6)

CAPÍTULO III: REQUISITOS Y RESTRICCIONES RESPECTO DE LA INFORMACIÓN CONTENIDA EN LOS ESTADOS CONTABLES: (Artículos 7 a 13)

CAPITULO IV

ELEMENTOS DE LOS ESTADOS CONTABLES

SECCION I

Consideraciones Generales

Artículo 14: Elementos a considerar. Para poder brindar información sobre los aspectos de los entes emisores de estados contables enumerados en el artículo 6 de la presente norma, la contabilidad deberá considerar los elementos que se detallan en el presente capítulo. Cualquiera de estos elementos puede incluir a otro u otros de menor nivel.

Los estados contables deben incluir la información sobre los elementos descriptos en este capítulo que sea necesaria para su adecuada interpretación.

SECCIÓN II

Situación Patrimonial

Artículo 15: Situación patrimonial. Los elementos relacionados directamente con la situación patrimonial son:

- a) los activos;
- b) los pasivos;
- c) el patrimonio neto;
- d) las participaciones de accionistas no controlantes en los patrimonios de las empresas controladas, en el caso de estados contables consolidados.

Artículo 16. Activo. Un ente tiene un activo si, debido a un hecho ya ocurrido, controla los beneficios económicos que produce un bien material o inmaterial con valor de cambio o de uso para aquél.

Un bien tiene:

- a) valor de cambio si existe la posibilidad de:
 - 1) canjearlo por efectivo o por otro activo;
 - 2) utilizarlo para cancelar una obligación; o
 - 3) distribuirlo a los propietarios del ente.
- b) valor de uso si el ente puede emplearlo en alguna actividad productora de ingresos.

En cualquier caso, se considera que un bien tiene valor para un ente si representa efectivo o equivalentes de efectivo o tiene aptitud para generar, por sí o en combinación con otros bienes, un flujo positivo de efectivo o equivalentes de efectivo. De no cumplirse este requisito, no existe un activo para el ente en cuestión.

La contribución de un bien a los futuros flujos de efectivo o sus equivalentes debe estar asegurada con certeza o esperada con un alto grado de probabilidad, y puede ser directa o indirecta.

Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar, por sí mismas, a activos. El carácter de activo no depende ni de su tangibilidad ni de la forma de su adquisición, ni de la posibilidad de venderlo por separado ni de la erogación previa de un costo, ni del hecho de que el ente tenga la propiedad.

Artículo 17: Pasivo. Un ente tiene un pasivo si:

- a) debido a un hecho ya ocurrido está obligado a entregar activos o a prestar servicios a otro ente o es altamente probable que ello ocurra;
- b) la cancelación de la obligación:
 - 1) es ineludible o en caso de ser contingente altamente probable;
 - 2) deberá efectuarse en una fecha determinada o determinable o debido a la ocurrencia de cierto hecho, o a requerimiento del acreedor.

Este concepto abarca tanto a las obligaciones legales, las contractuales, como a las asumidas voluntariamente. Se considera que un ente ha asumido voluntariamente una obligación si de su comportamiento puede deducirse que aceptará ciertas responsabilidades frente a terceros, creando en ellos la expectativa de que cancelará esa

obligación mediante la entrega de activos o la prestación de servicios.

La caracterización de una obligación como pasivo no depende del momento de su formalización. La decisión de adquirir activos o de incurrir en gastos en el futuro no da lugar, por sí, al nacimiento de un pasivo. No es incompatible la calidad de propietario del ente con la de acreedor del mismo.

Artículo 18: Patrimonio neto y las participaciones de accionistas no controlantes en los patrimonios de las empresas controladas. El patrimonio neto de un ente resulta del aporte de sus propietarios o asociados y de la acumulación de resultados, de manera tal que resulte igual a la diferencia entre Activo y Pasivo.

Si se presenta información consolidada de una sociedad controlante y sus sociedades controladas, y parte del capital de éstas está en manos de accionistas no controlantes, las participaciones de estos últimos sobre el patrimonio de dichas subsidiarias resultan un elemento diferenciado de manera tal que el patrimonio neto se debe igualar al Activo menos el Pasivo y las mencionadas participaciones.

Por su origen, el patrimonio neto puede desagregarse en Aportes de los propietarios y en Resultados acumulados. Para esta norma se consideran aportes de los propietarios, tanto al capital suscripto, como a los aportes no capitalizados. Los anticipos para futuras suscripciones de acciones sólo constituyen aportes no capitalizados si tienen el carácter de irrevocables y han sido efectivamente integrados.

SECCIÓN III

Evolución Patrimonial

Artículo 19: Evolución patrimonial. A lo largo de un período, la cuantía del patrimonio neto de un ente varía como consecuencia de:

- a) transacciones con los propietarios (o sus equivalentes, en los entes sin fines de lucro);
- b) el resultado de un período, que es la variación patrimonial no atribuible a las transacciones con

los propietarios y que resulta de la interacción de:
1) flujos de ingresos, gastos, ganancias y pérdidas;
2) los impuestos que gravan las ganancias finales;
3) en los grupos económicos, la participación de los accionistas no controlantes (si los hubiere) sobre los resultados de las entidades controladas.

El resultado del período se denomina ganancia o superávit si aumenta el patrimonio y pérdida o déficit en el caso contrario. Algunas operaciones no alteran la cuantía del patrimonio neto por lo que resultan en variaciones patrimoniales puramente cualitativas.

Artículo 20: Transacciones con los propietarios o sus equivalentes. Las transacciones con los propietarios o sus equivalentes incluyen los aportes y los retiros que ellos efectúan en su carácter de tales.

Comprometer un aporte de capital a un ente conlleva la obligación de entregarle recursos (efectivo u otros bienes), de prestarle servicios, de hacerse cargo de algunas de sus deudas o de condonarle un crédito previamente acordado. Los retiros implican la obligación del ente de entregar recursos a los propietarios, de prestarles servicios, de asumir una obligación por su cuenta o de condonarles un crédito previamente acordado.

Las transacciones en las que un propietario no actúa en carácter de tal no implican aportes o retiros.

Artículo 21: Ingresos, gastos, ganancias y pérdidas. Son ingresos los aumentos del patrimonio neto originados en la producción o venta de bienes, en la prestación de servicios o en otros hechos que hacen a las actividades principales del ente.

Los ingresos resultan generalmente de ventas de bienes y servicios pero también pueden resultar de actividades internas del ente de cualquier especie.

Son gastos las disminuciones del patrimonio neto relacionadas con los ingresos.

Son ganancias los aumentos del patrimonio neto que se originan en operaciones secundarias o ac-

cesorias, o en otras transacciones, hechos o circunstancias que afectan al ente, salvo las que resultan de ingresos o de aportes de los propietarios.

Son pérdidas las disminuciones del patrimonio neto que se originan en operaciones secundarias o accesorias, o en otras transacciones, hechos o circunstancias que afectan al ente, salvo las que resultan de gastos o de distribuciones a los propietarios.

Artículo 22: Impuestos sobre las ganancias.

Estos impuestos afectan resultados netos, de modo que dependen de los flujos de ingresos, gastos, ganancias y pérdidas.

Artículo 23: Participaciones de accionistas no controlantes en los resultados de las empresas controladas. Estas participaciones, correspondientes a los estados consolidados, dependen de los ingresos, gastos, ganancias y pérdidas de las empresas controladas y de los impuestos que gravan sus resultados.

SECCIÓN IV

Evolución Financiera

Artículo 24: Evolución financiera. Recursos financieros. El concepto de recursos financieros a ser utilizado como base para la preparación de las informaciones contables referidas a la evolución financiera debe integrarse con:

a) el efectivo;

b) los equivalentes de efectivo, considerándose como tales a las inversiones de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo y que están sujetas a riesgos insignificantes de cambios de valor.

Las variaciones del efectivo y sus equivalentes constituyen orígenes si incrementan su importe y aplicaciones en el caso contrario.

CAPÍTULO V: RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS CONTABLES (Artículo 25)

CAPÍTULO VI: MODELO CONTABLE (Artículos 26 a 29)

CAPÍTULO VII: DESVIACIONES ACEPTABLES Y SIGNIFICACIÓN (Artículo 30)

CAPÍTULO VIII: DISPOSICIONES FINALES (Artículos 31 a 33)

4.2. Los comentarios a la norma propuesta⁽²⁰⁾

a. Eliminación de contenidos expositivos en general

La norma propuesta contiene sólo los contenidos dispositivos de la actual Segunda Parte de la resolución técnica n° 16 emitida por la FACPCE. Es así que los contenidos de tipo expositivos han tendido a ser expurgados sin afectar la coherencia de sus disposiciones.

En particular se suprimieron por esta razón:

- 1) El tercer y quinto párrafo del punto 1 (100 palabras)
- 2) El segundo párrafo del punto 2 (186 palabras)
- 3) El texto: "Siendo imposible que los estados contables satisfagan cada uno de los requerimientos informativos de todos sus posibles usuarios" del tercer párrafo del punto 2 (18 palabras)
- 4) El segundo párrafo del punto 3 (80 palabras)
- 5) El segundo párrafo del punto 3.1.2.1 (135 palabras)
- 6) El tercer párrafo del punto 3.1.2.1.2 (78 palabras)
- 7) El texto. "Un retraso indebido en la presentación de la información puede hacerle perder su pertinencia" en el primer párrafo del punto 3.2.1 (14 palabras)
- 8) El texto: "Hay casos en que, para que no pierda su utilidad, la información sobre una transacción o hecho debe ser presentada antes de que todos los aspectos relacionados sean conocidos, lo que deteriora su confiabilidad. Si, en el mismo

(20) Más allá de la opinión de los autores sobre los mismos, la propuesta intenta respetar la redacción y contenidos actuales, modificándola sólo cuando observa que no se adecua a los elementos de técnica normativa descritos en el trabajo. Obviamente, además, las discusiones sobre los contenidos de la Primera Parte de la RT N° 16 porque nos llevarían a analizar una temática más amplia relacionada con su proceso de formación, que aunque tiene relación con la técnica normativa, debería ser motivo de un trabajo especial.

caso, la presentación se demorase hasta que todos esos aspectos se conociesen, la información suministrada sería altamente confiable, pero de poca utilidad para los usuarios que hubiesen tenido que tomar decisiones en el intervalo” en el segundo párrafo del punto 3.2.1 (72 palabras)

9) El segundo párrafo del punto 3.2.2 (37 palabras)

10) El primer párrafo del punto 4⁽²¹⁾ (90 palabras)

11) El tercer párrafo del punto 4. (44 palabras)

12) El tercer párrafo del punto 4.1.3 (96 palabras)

13) El sexto párrafo del punto 4.2.2 (35 palabras)

14) El primer y segundo párrafo del punto 4.3.1 (133 palabras)

15) El Anexo final (1.020 palabras)

Esta propuesta no implica en modo alguno un demérito para los contenidos expositivos en las normas, sino simplemente refleja el hecho de que éstos deben encontrarse en un conjunto sistemático claramente separado de los contenidos dispositivos, para evitar confusiones en la interpretación y aplicación de lo que efectivamente quiere prescribir la norma en cuestión. Téngase en cuenta que estos contenidos representan 2.138 palabras sobre un total de 5.934, es decir un 36,03%, por lo que más de un tercio de nuestra RT Nro. 16, no es verdaderamente norma.

b. Eliminación de ejemplos

El uso de ejemplos es un elemento inconveniente en la redacción normativa,⁽²²⁾ máxime en el caso de una norma que determina un marco conceptual que presupone conceptualizaciones generales, y no enunciaciones que casi siempre intentan enseñar o quizás apuntalar conceptos no muy

bien conformados. En esta propuesta de norma eliminamos estos ejemplos, con la premisa de realizar mínimas adecuaciones en el resto de los contenidos para mantener un esquema coherente.

Fuera de los contenidos expurgados⁽²³⁾ por el punto anterior se encuentran ejemplificaciones en 14 ocasiones en la Segunda Parte de la RT N° 16:

1) En el subinciso 1 del inciso b del tercer párrafo del punto 2⁽²⁴⁾.

2) En el inciso d) del cuarto párrafo del punto 2.

3) En el último párrafo del punto 3.1.1.

4) El tercer párrafo del punto 3.1.2.1.2.

5) En inciso b del segundo párrafo del punto 3.1.4.

6) En el inciso d del tercer párrafo del punto 3.1.4.

7) En el segundo párrafo del punto 4.

8) En el quinto párrafo del punto 4.1.1.

9) En el séptimo párrafo del punto 4.1.1.

10) En los párrafos quinto, sexto y séptimo del punto 4.1.2.

11) En el cuarto párrafo del punto 4.2.1.

12) En el segundo párrafo del punto 4.2.2..

13) El punto 4.2.5.

14) El último párrafo del punto 7.

Aquí se encuentran 606 palabras sobre un total neto del punto a) anterior de 3.796 palabras, lo que representa un 15,96 % de su contenido neto.⁽²⁵⁾

c. La inclusión de artículos, capítulos y secciones

En consonancia con lo expresado en el punto 3 del presente trabajo, sustituimos el sistema de numeración con caracteres arábigos separados por puntos, por la utilización de la base normativa de artículos. Los artículos incluyen un título que

(21) Aquí se observa una repetición textual de las expresiones del cuarto párrafo del punto 2 de la Segunda Parte que podría haberse solucionado con un reenvío. Surge aquí claramente un problema que acarrear las repeticiones innecesarias, ya que cuando la Resolución 249/02 modificó aquel cuarto párrafo agregando la palabra “operativas”, aparentemente olvidó modificar el primer párrafo del punto 4 de la Segunda Parte que tenía una redacción idéntica.

(22) Cfr. Leiva Fernández, 1999: 291.

(23) También existen ejemplos dentro de estos contenidos como, por ejemplo, el segundo párrafo del Punto 2 de la Segunda Parte, el inciso a) del tercer párrafo del punto 4.1.3. de la Segunda Parte, etc., pero al ser de carácter expositivo no tenemos objeciones a los mismos.

(24) Agregando ejemplos respecto de los que no se observa necesidad alguna se corre el riesgo de resultar impreciso en la terminología. En puridad las asociaciones civiles no tienen socios, sino asociados.

(25) Este porcentaje es de sólo un 3,65% para el Código Civil Argentino. Cfr. Leiva Fernández, 1999: 292.

permite al lector conocer en términos generales el contenido del mismo, tal como se utiliza en gran parte de la legislación argentina actual.

En referencia a las agrupaciones de orden superior al artículo,⁽²⁶⁾ se prefirió utilizar capítulos y secciones. Es así como se integran sendos capítulos por cada una de las grandes divisiones de la RT N° 16.⁽²⁷⁾ Respecto de las secciones, éstas sólo se utilizan en el caso del capítulo IV, debido a la complejidad interna de la clasificación de los elementos de los estados contables.

En cuanto a las divisiones inferiores al artículo, y teniendo en cuenta que “la ‘sociología’ de las particiones inferiores en las leyes argentinas es por lo menos caprichosa” (Leiva Fernández, 1999: 150), utilizamos en los casos pertinentes incisos con letras minúsculas y sub-incisos con números arábigos, sin autodenominación explícita en la norma y con un paréntesis de cierre.⁽²⁸⁾

d. El adverbio “cuando”

Se observa repetidas veces en la norma original un uso inadecuado del adverbio de tiempo “cuando”⁽²⁹⁾, por lo que se lo sustituyó por el adverbio “si” en 16 ocasiones (4 veces en el artículo 16, 3 en el artículo 11, 2 en los artículos 17 y 18 y 1 vez en los artículos 13,19,24,25 y 30)

e. El artículo 14 propuesto

Se incluye aquí el contenido del punto 4. La evidente repetición de este punto respecto del cuarto párrafo del punto 2⁽³⁰⁾ se evita con la remisión al artículo 6. Se eliminaron los elementos referidos en los puntos a) y b) de los presentes comentarios. Para lograr un texto más claro se suprimió

la expresión “de los mismos” (cfr. Leiva Fernández, 1999: 281).

f. El artículo 15 propuesto

Se incluye aquí el contenido del punto 4.1.

g. El artículo 16 propuesto

Se incluye aquí el contenido del punto 4.1.1. Se reordenó la redacción de los incisos respecto del concepto de valor para lograr una mejor ubicación en el contenido. Se suprimieron los ejemplos y otras menciones del tipo que se consideraron superfluas.

h. El artículo 17 propuesto

Se incluye aquí el contenido del punto 4.1.2. Se adecuaron estructuras conforme lo mencionado en el punto b) de estos comentarios. En el inciso a) de la norma propuesta se suplantó la mención a personas físicas y jurídicas por la de ente, ya que ésta resulta más abarcativa.⁽³¹⁾ El último párrafo del punto fue reformulado profundamente considerando que la enumeración allí vertida no es taxativa. Es importante destacar que este punto en la norma original muestra algunos defectos de sistematización bastante obvios (i.e. el sexto párrafo debió haberse incluido como el inciso e) del quinto párrafo). Se mantiene el gerundio “creando” por considerarlo aplicable.

i. El artículo 18 propuesto

Se incluye aquí el contenido del punto 4.1.3. Las fórmulas matemáticas incluidas se convirtieron en expresiones verbales dada su simplicidad, además de eliminar los componentes definidos en el pun-

(26) Para este párrafo y el siguiente cfr. Leiva Fernández, 1999: Capítulos 9 y 7 respectivamente.

(27) Salvo por el agregado de un último capítulo con Disposiciones Finales. En general respetamos las denominaciones de la actual RT N° 16 con la excepción del primer capítulo en que se prefirió utilizar el difundido título de «Disposiciones Generales».

(28) Dejamos para un estudio más profundo las discusiones sobre la puntuación a utilizar en cada caso.

(29) Leiva Fernández, 1999: 296.

(30) Que sigue siendo evidente a pesar de que la Resolución 249/02 de la FACPCE modificó el punto 2, y no el punto 4 de la Resolución original.

(31) Piénsese en un pasivo respecto de una Unión Transitoria de Empresas, de una Agrupación de Colaboración o de un fideicomiso.

to a) de estos comentarios. Se eliminó la denominada "Excepción", porque además de su falta de adecuación a cualquier técnica legislativa, resulta sobreabundante. No se incluyeron las aclaraciones entre paréntesis para el concepto de capital suscrito, en el penúltimo párrafo del punto original, ya que sólo tiene carácter explicativo. Se eliminó el último párrafo por considerar más conveniente su inclusión en el punto 6.3. de la norma original correspondiente al capital a mantener.

j. El artículo 19 propuesto

Se incluye aquí el contenido del punto 4.2., sistematizándose en este artículo elementos rescatados del punto 4.2.5.

k. El artículo 20 propuesto

Se incluye aquí el contenido del punto 4.2.1. Se mantiene la enumeración del tercer párrafo, y las aclaraciones al concepto "recursos" del segundo párrafo, por entender que el redactor de la norma entendió que la misma tenía un carácter taxativo⁽³²⁾. Se eliminó la ejemplificación listada en el punto b) de estos comentarios.

l. El artículo 21 propuesto

Se incluye aquí el contenido del punto 4.2.2.. Se eliminó la enumeración ejemplificativa del segundo párrafo dándole otra conclusión al mismo, y las aclaraciones expositivas del párrafo final del punto.

m. Los artículos 22 y 23 propuestos

Incluyen textualmente los puntos 4.2.3. y 4.2.4. de la norma bajo análisis.

n. El artículo 24 propuesto

Se incluye aquí el contenido del punto 4.3. completo, comprendiendo los puntos 4.3.1. y 4.3.2. Se

eliminan los contenidos expositivos tal como se expresó en el punto a) de estos comentarios.

Comentario final

Además de las mejoras en cuanto a técnica normativa que implica la presente propuesta, queremos destacar que la misma contiene sólo 3.533 palabras lo que representa una reducción respecto de la actual Segunda Parte de más de un 40%, lo que en épocas de "inflación" normativa resulta un logro nada desdeñable.

5. Conclusiones

Las NCP han llegado para quedarse. Es muy difícil encontrar opiniones contrarias a su existencia en la primera década del nuevo siglo, tanto a nivel nacional como internacional. Todavía no se han cumplido treinta años de la emisión de la resolución técnica nº 1 a nivel nacional, y ni de la NIC 1 a nivel internacional y ya su importancia resulta indiscutible.⁽³³⁾ Creemos que es el tiempo de profundizar en ellas para mejorar sus aspectos técnicos como verdaderas normas. Más allá de que existan obstáculos para su vigencia armónica en tiempo y espacio, de que se discuta sobre si su incumplimiento implica sanciones o no, su esencia es de norma y como tales deben crearse, interpretarse y aplicarse.

Aunque su origen se encuentre en proposiciones que buscaban ser "generalmente aceptadas", su actual caracterización como "normas" obliga a depurar sus técnicas de redacción, y sus procesos de creación para cumplir cabalmente con sus objetivos. Recordemos entonces que la legitimidad de una norma de cualquier tipo en cualquier estado de derecho, nace de los mecanismos esta-

(32) Más allá que ello no nos parezca feliz.

(33) En realidad la cantidad de NCP creada a la fecha nos permitiría hablar de una tendencia a la «inflación normativa», tanto a nivel internacional como nacional. Como ejemplo podemos decir que es similar la extensión en cantidad de palabras de las resoluciones técnicas Nº 16 y 17 de la FACPCE, respecto de la totalidad de la ley de contrato de trabajo argentina que cuenta con casi 300 artículos.

blecidos para su creación, y no de los argumentos⁽³⁴⁾ que se incluyan en la misma para convenir de sus bondades a sus destinatarios.

Nunca podremos predecir el futuro con certeza, menos aún en el campo de las disciplinas sociales,

pero estamos convencidos de que las NCP lograrán consolidarse en nuestro país, sólo de la mano de la excelencia en su técnica normativa, y de procedimientos cada vez más acordes con la Técnica Normativa para su creación y puesta en vigencia.

Bibliografía

- Álvarez Gardiol, A. *Manual de filosofía del derecho*. Buenos Aires: Astrea, 1979.
- Anthony, R. N, y Reece, J. S. *Principios Contables*. Traducción de José Clementi. Tercera Edición. Buenos Aires: El Ateneo, 1982.
- Bértora, H. *Teoría de la Contabilidad*. Buenos Aires: Macchi, 1975.
- Bunge, M. *Buscar la filosofía en las ciencias sociales*. Traducción de Horacio Pons. México: Siglo XXI, 1999a.
- Bunge, M. *Las ciencias sociales en discusión: Una perspectiva filosófica*. Traducción de Tziviah Aguilar Aks. Buenos Aires: Sudamericana, 1999b.
- Chaves O.; Pahlen Acuña, R.; Viegas J. C.; Chyrikins, H. y Dealecsandris, R. P. *Teoría Contable*. Buenos Aires: Macchi, 1998.
- Di Russo de Hauque, L. y Hauque, S. "El profesional argentino en Ciencias Económicas al inicio del Siglo XXI: En la búsqueda del equilibrio entre especialización e interdisciplina" en *Trabajos Premiadados FACPCE 2001*. Buenos Aires: FACPCE, 2001.
- Di Russo de Hauque, L. y Hauque, S. "La crisis actual en el sistema de normas contables profesionales argentinas: ¿Principio de una babel normativa u oportunidad para un nuevo sistema?" en *Anales de las XXIV Jornadas Universitarias de Contabilidad - Tomo II*. La Plata, 2003.
- Di Russo de Hauque. L. y Hauque, S. *Fundamentos Económicos de la disciplina contable*. Cívica. Santa Fe, 2002.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. *Resoluciones emitidas por la FACPCE. Texto ordenado Versión Oficial Abril de 2004*. Buenos Aires: FACPCE, 2004.
- Fortín, H.; Lattuca, A.; López Santiso, H.; Luppi, H.; Slosse, C.; y Urriza, J. *Replanteo de la técnica contable. Su estructura básica, su acercamiento a la Economía*. Buenos Aires: Macchi, 1980.
- Fowler Newton, E. *Cuestiones Contables Fundamentales*. Tercera Edición. Buenos Aires: Macchi, 2001.
- Fowler Newton, E. *Normas Contables Profesionales de la FACPCE y del CPCECABA*. Buenos Aires: La Ley, 2002.
- García Casella, C. L. (director). *Elementos para una teoría general de la Contabilidad*. La Ley. Buenos Aires: 2001
- International Accounting Standards Board. *Normas Internacionales de Contabilidad 2001*. Buenos Aires. FACPCE, 2001.
- Leiva Fernández, L. F.P. *Fundamentos de técnica legislativa*. Buenos Aires: La Ley, 1999
- López Santiso, H. *Contabilidad, Administración y Economía: Su relación epistemológica*. Buenos Aires: Macchi, 2001.
- Mattessich R. *Contabilidad y Métodos Analíticos Medición y Proyección del Ingreso y la Riqueza en la Macroeconomía y la Microeconomía*. Buenos Aires: La Ley, 2002.
- Sarmiento García J. (director) *Derecho Público*. Buenos Aires: Ciudad Argentina, 1998.
- Viegas, J. C.; Fronti de García, L.; Chaves, O. y Pahlen Acuña, R. *Contabilidad: Presente y Futuro*. Buenos Aires: Macchi, 1996.
- Zuleta Puceiro, E. *La interpretación de la ley. Casos y materiales para su estudio*. Buenos Aires: La Ley, 2003.

(34) Estos resultan cruciales, pero concentrados en las llamadas exposiciones de motivos, y con el principal objeto de dar referencias para las necesarias discusiones doctrinarias *lege ferenda* que despiertan las normas creadas. Incluir estos contenidos en la norma se constituye en un «acto fallido» de sus creadores, que parecen dudar inconscientemente de la legitimidad de su creación por lo que buscan convencer al lector de las conveniencias de su producto.