

Sobre el contenido de los marcos conceptuales contables

CPN Leila Di Russo de Hauque

Profesora Adjunta

Universidad Nacional del Litoral

Profesora Adjunta

Universidad Nacional de Entre Ríos

E-mail: lhauque@yahoo.com.ar

Palabras clave

- contenido de los marcos conceptuales
- normas
- informe de uso externo

Resumen

El presente trabajo tiene como objetivo el análisis de los distintos marcos conceptuales vigentes en diferentes sistemas normativos contables. Paralelamente a las revisiones empíricas que dicho trabajo determina, incluye reflexiones *a priori* sobre el contenido de dichos marcos conceptuales. El trabajo discurre inicialmente sobre el problema de la naturaleza normativa o doctrinaria de sus contenidos tradicionales sin inclinarse definitivamente por una u otra vertiente.

Respecto de los elementos que se incluirían en ellos, se justifica la inclusión de las listas de objetivos y requisitos de la información contable para definir el alcance del concepto de informe de uso externo. Además se define a favor de la inclusión, conjuntamente con las respuestas a las preguntas básicas sobre la labor contable, de contenidos ligados al proceso de obtención y de la exposición de la información contable de uso externo.

Abstract

This work explores the true nature of current normative accounting conceptual frameworks including their metanormative aspects. It also presents an analysis of the contents these frameworks generally contain and puts forward an *a priori* categorisation of contents derived from basic accountancy-related objectives and issues to be considered in the elaboration of financial statements. The work highlights as crucial the definition of basic questions related to accountancy and reflects on the possibility of including the answers to these questions in the conceptual frameworks under analysis. It concludes by stating that changes should be carried out on the basis of a permanent comparative exchange process between abstract *a priori* concepts and concrete current contents in accounting conceptual frameworks.

Key words

- accounting conceptual framework
- normative
- financial statements

1. Introducción

La última década del siglo XX ha mostrado el desarrollo de normas denominadas “Marcos Conceptuales”, las que pasaron a ocupar un lugar preponderante en el plexo normativo profesional de los distintos sistemas. Los casos del IASB con su marco conceptual, y de nuestro país, con la Resolución Técnica N° 16 resultan paradigmáticos.

Este desarrollo ha determinado un conjunto de estudios sobre los mismos, dentro de los que se enmarca el proyecto de investigación que desarrollamos en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Litoral denominado “Marcos Conceptuales Comparados para las normas privadas y públicas en el proceso de armonización contable internacional”.⁽¹⁾

En dicho proyecto de investigación, el proceso de trabajo principal resulta de la comparación de los contenidos empíricos que en diferentes sistemas poseen dichas normativas. Sin embargo, creemos necesario realizar un análisis apriorístico sobre lo que consideramos que deben contener dichos marcos conceptuales, más allá de lo que efectivamente contengan en cada caso particular.

Es así que en este trabajo nos adentraremos en una reflexión sobre la forma y contenido que consideramos propio de estos marcos conceptuales. Sin duda que, sin perjuicio de que fundamentemos nuestra opinión, lo aquí expresado sólo tendrá valor en la medida en que logre generar una mayor reflexión sobre el tema. Si aún dentro del grupo re-

ducido de investigadores que acometimos este proyecto existen posturas encontradas sobre algunos de estos aspectos, resulta lógico que los disensos se multipliquen entre la comunidad de investigación contable en general, especialmente sobre un tema central como la forma y contenidos de estos marcos conceptuales.

Sin embargo, creemos necesario este ejercicio. Consideramos que si no nos ponemos de acuerdo⁽²⁾, sobre el esquema básico de este tipo de normas, no habremos acordado ni siquiera el campo de discusión, y podremos argüir durante largo tiempo sin lograr resultados positivos.

2. ¿Son normas contables los marcos conceptuales?

2.1. El planteo del problema

Para responder esta pregunta, decíamos ya en trabajos anteriores que es importante revisar previamente a que 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

(1) Proyecto con evaluación externa dentro del Programa Universitario CAI+D de la Universidad Nacional del Litoral que se desarrollará entre 2006 y 2009.

(2) O por lo menos descubrimos claramente en que puntos disentimos.

determina su objetivo: “preparación de información contable” (Ibídem).⁽³⁾

El Derecho, al estudiar el fenómeno de la norma —especialmente con Kelsen— llega a la conclusión de que: “el concepto de norma, ...afirma que algo —o más exactamente una determinada conducta—, debe ser.” (Alvarez Gardiol, 1979: 159). Mario Bunge despeja 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). Quizás una clave del problema a que nos enfrentamos se encuentra en el mismo autor, cuando señala que resulta necesario distinguir las normas propiamente dichas, de las “metanormas” que resultan aquellas que regulan la construcción o aplicación de las normas en sentido estricto.⁽⁴⁾

Luego de este análisis cabe destacar que en el caso de los Marcos Conceptuales Contables, los contenidos a los que nos enfrentamos no resultan normas en el sentido más tradicional del término. Precisamente el Dr. Fowler Newton, al realizar un comentario en las XXV Jornadas Universitarias de Contabilidad realizadas en la C.A.B.A. respecto de la aplicación de los principios de la técnica normativa a las NCP, señaló fundadamente que la elección de la RT N° 16, como ejemplo de aplicación, resultaba inconveniente por la dificultad de caracterizarla como verdadera norma en el sentido tradicional del tema.⁽⁵⁾

La doctrina actual discute sobre su consideración como normas en el sentido tradicional del concepto, pero en los hechos se las incluye dentro del conjun-

to normativo profesional vigente señalando escasas diferencias con las demás normas sobre valuación o exposición. Este hecho nos lleva de inmediato a intentar dilucidar el problema de las relaciones entre estos marcos conceptuales, y el resto de la normativa contable profesional.

Dentro de este problema, podemos observar que el artículo 2 de la Primera Parte de la RT N° 16 parece darle una jerarquía normativa aparentemente incompatible con el contenido del séptimo párrafo del punto 1 de la Segunda Parte de la misma. Más clara quizás es la enunciación de jerarquías marcada en el “Marco Conceptual” de la IASB, en la que se acepta la existencia coyuntural de posibles controversias entre el marco y las normas “enmarcadas” en aquél, justificando su existencia exclusivamente en el hecho de los momentos temporales de su emisión.

A pesar de su inclusión con las demás normas tradicionales, creemos que aún no se ha saldado la cuestión sobre si su contenido debe resultar normativo o sólo doctrinario. Salvadas las distancias, es importante hacer notar que no existe norma alguna que defina el concepto de “Producto” o de “Inversión” para la profesión de los economistas, y esto no obsta el hecho que se produzcan informes de uso externo sobre la base de estos conceptos diariamente. Aún las normas legales, utilizan estos conceptos como elementos de su construcción⁽⁶⁾, sin sentirse obligadas a remitirse a alguna norma profesional específica para su definición. ¿Por qué entonces la profesión contable necesitará una norma contable profesional en sentido formal que defina, entre otros, los elementos de los Estados Contables?⁽⁷⁾

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

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

(5) Comunicación personal a los autores del trabajo durante el desarrollo de las XXV Jornadas Universitarias de Contabilidad.

(6) Ver entre muchas otras, las llamadas ley de Educación Federal, ley de Responsabilidad Fiscal y ley de Financiamiento Educativo entre otras, que incluyen un conjunto de objetivos definidos en función de porcentajes del Producto.

(7) Sobre la conveniencia de la inclusión de definiciones expresas de conceptos dentro de las normas cfr. entre otros Leiva Fernández, 1999.

2.2. Los marcos conceptuales como “metanormas”

Los argumentos vertidos más arriba no cierran el camino para sostener que los marcos conceptuales resultan un contenido normativo, pero consideramos que si sostenemos esa idea, deberemos acordar en que son un tipo especial de norma, más cercano al concepto de “metanorma”, que al de norma propiamente dicha.

Para aproximarnos a través de un ejemplo a la noción de “metanorma”, podemos recordar que cada vez se halla más difundido en nuestro país el esquema de redacción de contratos que caracteriza a los países anglosajones⁽⁸⁾ y que resalta la importancia de un glosario previo de los términos utilizados a lo largo del instrumento contractual, y la inclusión de cláusulas “marco” que permiten interpretar más claramente el resto de las cláusulas del contrato. En este mismo sentido, desde antaño, se ha analizado el caso del “contrato normativo” como elemento base de interpretación de relaciones contractuales posteriores entre determinadas partes.

Creemos entonces que una de las concepciones que podemos sostener es considerar que los marcos conceptuales son “metanormas” respecto del conjunto de la normativa profesional contable.

2.3. Los marcos conceptuales como normas de “jerarquía constitucional”

Otra vertiente de pensamiento, no del todo incompatible con la anterior, nos podría inducir a considerar a los marcos conceptuales como normas básicas de cada sistema, situándolas en una alta jerarquía dentro de la pirámide normativa profesional.

Esta idea estaría apoyada especialmente por la intención más o menos explícita de que el resto de la normativa profesional debe encuadrarse dentro de estos marcos⁽⁹⁾.

Según esta visión el esquema de normas⁽¹⁰⁾ establecería al menos dos niveles distintos para las mismas, resultando los contenidos del marco conceptual en un nivel superior o “constitucional”, mientras que las demás normas contables resultarían en un rango inferior.

En este sentido, es importante recordar que la casi totalidad de los manuales de Derecho Constitucional resaltan la importancia para lograr un ordenamiento normativo cabal, de la necesaria existencia de normas de nivel supremo que informen todo el conjunto del derecho positivo de un país⁽¹¹⁾. Según una visión común de los contenidos de la teoría pura del derecho kelseniana, la Constitución se encuentra en el pináculo de las distintas “pirámides” de normas que existen en cada derecho positivo.

Normalmente esas constituciones tienen un contenido “dogmático” y un contenido “orgánico”. El primero establece los marcos de convivencia generales para la sociedad, determinando, entre otros elementos los lineamientos básicos que todo el ordenamiento normativo deberá respetar, mientras que el segundo se encarga de definir los órganos que llevarán a cabo la conducción de la sociedad y se encargarán de la producción de nuevas normas inferiores de carácter general y particular en el futuro.

Llevando este esquema general al conjunto de normas profesionales contables⁽¹²⁾, es posible pensar que el nivel “constitucional” debería plasmar los siguientes contenidos:

(8) En realidad las cláusulas de un contrato pueden asimilarse a normas con efectos para las partes.

(9) Explícito en el artículo 2do de la Primera Parte de la RT N° 16.

(10) Creemos que este esquema podría utilizarse no sólo para los aspectos normativos profesionales en el campo de lo contable, sino en todos los campos a regular por los organismos profesionales de la actuación de los graduados en Ciencias Económicas. No nos extendemos sobre los mismos por estar claramente fuera del alcance de este trabajo.

(11) Cfr. entre muchos otros Sarmiento García, 1998.

(12) Esta “pirámide” de las normas contables profesionales debe insertarse dentro de la “pirámide” normativa del conjunto del derecho positivo argentino y por ende respetar a todos las normas que se encuentran en un rango superior como la Constitución, los tratados internacionales aprobados por el Poder Legislativo y las leyes. También deben analizarse sus relaciones con las normas de inferior rango a las leyes a nivel nacional y las demás normativas que constituyen las distintas “pirámides” provinciales.

a) Los atribuibles actualmente a los marcos conceptuales de normas contables respecto de los conceptos básicos del sistema normativo de alto nivel de abstracción que deben ser respetado por el resto del ordenamiento.

b) Los dirigidos a la conformación y funcionamiento de los órganos productores de normas generales profesionales contables.

Más allá de que nos parezca muy importante que este tipo de normativa incluya un esquema orgánico que permita que la generación de plexos normativos coherentes con la estructura de un país federal como Argentina y que prevea las relaciones con órganos de otros países y supranacionales, respecto de “tratados internacionales” sobre normas, resulta claro que ni el marco conceptual argentino ni el de la IASB, siquiera analizan estos contenidos “orgánicos”, que reservan para otro tipo de normas.

2.4. Los marcos conceptuales como doctrina

Una vertiente opuesta a las anteriores podría caracterizar directamente a los contenidos de los marcos conceptuales como doctrinarios, que no requieren su cristalización normativa. Los que sostengan esta opinión, se aferrarán a la estructura particular de los contenidos de estos marcos, que los alejan del concepto tradicional de norma, tal como explicamos más arriba.

2.5. Algunas conclusiones provisionales

No resulta fácil definir si los contenidos de las normas conceptuales deberían mantenerse dentro o fuera de las normas positivas de un sistema profesional específico. Sin embargo, resulta claro que, si existen normas que incluyan estos contenidos, las mismas no comparten la totalidad de las características de cualquier otra norma profesional.

Resulta así que, en nuestra opinión, estas nor-

mas deben considerarse verdaderas “metanormas” que poseen al mismo tiempo un rango superior a las demás normas profesionales, para poder conformar así un plexo normativo coherente y ordenado.

Sin duda que para ello las demás normas particulares sobre diversos temas deberán respetar los lineamientos básicos que establecen los marcos conceptuales, e interpretarse en el sentido de la preeminencia de los contenidos allí establecidos.

3. Principales contenidos de los marcos conceptuales

3.1. El planteo del problema

¿Qué contenidos deberían incluirse en estas metanormas contables especiales? Para empezar a dar respuesta a esta difícil cuestión, parece razonable intentar previamente acordar sobre qué es lo contable.

Más allá de las fuertes discusiones que siempre generan las precisiones sobre el objeto de la disciplina contable, pocos especialistas rechazarán el hecho que la misión fundamental de la contabilidad es realizar mediciones respecto de elementos determinados⁽¹³⁾. Sin embargo, las controversias se incrementan sobremanera cuando los tratadistas empiezan a analizar cuáles son los elementos sobre los que se debe practicar dicha medición, y cuál o cuáles son las unidades de medida que deberemos utilizar para dicha labor.

Dijimos ya que el importante esfuerzo de generalización de la Resolución Técnica N° 16 de la FACPCE, siguiendo en líneas generales el esquema del “Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements” del IASC, cuya primera versión data de 1989. (Cfr. RT N° 16 Segunda Parte Punto 1 e IASC, 1999: 49 y s.) en referencia a los requisitos de la información contable, a los objetos de reconocimiento y medición por parte de las normas contables en nuestro país, y a los llamados modelos contables; resulta en nuestra opinión, una incitación

(13) En nuestra opinión de naturaleza económica.

para la búsqueda doctrinaria de esquemas lo suficientemente amplios que permitan relacionar los elementos comunes de todos los sistemas de información contable de cualquier tipo de ente. Si la contabilidad es una herramienta que principalmente debe producir información para la toma de decisiones (Cfr. entre otros Anthony y Reece, 1982: 6 y s.; Fowler Newton, 2001: 5 y s., Viegas et al, 1996: 3), la utilidad de dicha información dependerá principalmente de las pautas convencionales generales que se sigan para la definición de los elementos a medir y de los criterios a respetar en el proceso de medición. Dichas pautas deben conformar el contenido de los “Marcos Conceptuales Contables”.

Resulta así que, sobre la base de los contenidos actualmente incluidos en los marcos conceptuales y de nuestra opinión sobre cuáles son los elementos básicos del sistema contable, intentamos a continuación realizar un ejercicio *a priori* sobre los elementos que deberían incluirse en los llamados marcos conceptuales.

En una primera aproximación distinguimos dentro de la disciplina contable:

- Un campo que analiza los aspectos de procedimiento para la captación de datos y su transformación en información contable, conjuntamente con los elementos generales de las formas de exposición de los informes que surgen a partir del sistema contable. Este campo resultaría el destinado al estudio del “*continente*” de los datos y de la información contable, y abarcaría elementos tan aparentemente disímiles como los métodos de registración y los requisitos de exposición de estados contables, entre muchos otros.

- Un campo que analiza los aspectos ligados a la esencia de la tarea de medición que debe realizar la disciplina contable. Aquí englobaríamos los problemas ligados a qué elementos debemos medir, con cuál unidad de medida y cuáles serán los criterios con los que concretaremos el proceso de medición. Este campo resultaría el destinado al estudio del *contenido* de los datos y la información contable, y abarcaría

en el mismo a las necesarias generalizaciones sobre la unidad de medida a utilizar, y los criterios con los que realizar la delicada tarea de la medición del conjunto de elementos previamente determinado.

Si aceptamos la existencia de estos campos surgirían ciertas conclusiones provisionales, al contrastar los mismos con el contenido empírico actual de los marcos conceptuales vigentes:

a) En general:

Para el caso de limitarnos al tradicional campo de los marcos conceptuales actuales deberíamos atenernos exclusivamente a los principios normativos que tengan efectos sobre los informes contables de uso externo. Esta limitación claramente definida en todos los ejemplos conocidos, obliga a incluir los objetivos de estos informes y los requisitos mínimos de la información que contengan dentro de los propios marcos conceptuales. Así se intenta separar las características de esta clase especial de información, respecto de cualquier otro tipo de información que se pudiera producir a partir de elementos contables.

A pesar que aceptemos la limitación definida en el párrafo anterior, la generalización de amplio rango que implican los marcos conceptuales debería abarcar todos los campos de la contabilidad de los entes microeconómicos o microcontabilidad en términos de Mattessich (cfr. Mattessich, 2002), tanto sean públicos como privados, con o sin fin de lucro, pero además debería incluir a la llamada Contabilidad Nacional o Macroeconómica, respecto de los informes de uso externo. Es importante recordar las pequeñas diferencias y las amplias ligazones que relacionan a ambos sub-campos contables. Recordamos nuevamente lo que nos dice la “redescubierta” obra de Mattessich cuando intenta definir la Contabilidad en 1963:

“Un enfoque aceptado para construir una definición sólida consiste en partir del punto de vista generalmente aceptado acerca del contenido del asunto (...) El adherir a este procedimiento, implicaría en nuestra disciplina dejar de lado todos

los sistemas macrocontables⁽¹⁴⁾. En la práctica, y en grado considerable en la teoría, el término ‘Contabilidad’ se emplea para designar solamente a la microcontabilidad (...) los contadores, los hombres de negocios y muchos profesores de contabilidad –tal como lo demuestra la enseñanza impartida por los mismos– consideran los sistemas macrocontables como parientes lejanos de la Contabilidad, la cual por mero accidente tomó un nombre que resulta engañoso con respecto a los conceptos que esconde⁽¹⁵⁾ (...) existen fuerzas que han reconocido la *conveniencia* de integrar a la micro y a la macrocontabilidad a nivel teórico. Nuestro punto de vista es más radical aún: no queremos expresar la conveniencia de tal integración, sino que planteamos su *necesidad*...” (Mattessich, 2002: 15,16)⁽¹⁶⁾

En este camino se encuentran las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público dictadas a partir del año 2000 por el IASB, que respetan un objetivo básico de armonización con las NIC dirigidas al Sector Privado y las empresas públicas. Sin embargo, siguen siendo marcos conceptuales establecidos por normas diferentes, cuando lo ideal resultaría la existencia de una norma única que establezca los elementos básicos y explicita las diferencias mínimas a respetar entre los distintos campos de trabajo. Queda aún totalmente pendiente el tema de la integración de los principios básicos de la macrocontabilidad.

b) Referidas al “continente” contable:

A pesar que nos atengamos a los elementos ligados a los informes de uso externo, creemos que los marcos conceptuales deberían incluir contenidos que refieran a la forma y los procesos a través de los cuales se llega a la información que nos brindan los estados contables. Limitarnos a las normas relacionadas con los informes de uso externo, no excluye de los principios a establecer los elementos referidos a la forma de obtención de la información y aún a los principios básicos de la exposición de la misma.

c) Referidas al “contenido” contable:

Es aquí que queda planteado el problema que consideramos central para la disciplina contable: ¿Cómo medir los elementos de los estados contables previamente determinados, con la o las unidades de medida escogidas? En otras palabras ¿qué criterios de medición⁽¹⁷⁾ utilizar en el trabajo contable para generar informes de uso externo? La definición de los objetivos de estos informes, de los requisitos de dicha información y de las desviaciones aceptables en dicho proceso, son algunos de los elementos que determinan estos criterios.

Considerando el concepto tradicional de “modelo contable”, el concepto de “criterios para la medición” aquí utilizado intenta concentrar dentro de sí,

(14) Dentro de esta concepción, la *macrocontabilidad* comprende: 1) Cuentas del Producto e Ingreso Nacional..., 2) Cuentas de Flujo de Fondos, 3) Cuentas intersectoriales o Cuadros de Insumo-Producto..., 4) Balance de Pagos Internacional...y 5) Cuentas *Regionales* similares a las enumeradas previamente... No se excluye la posibilidad de incluir otras cuentas regionales o nacionales que pudieran surgir en el futuro.

(15) Esta afirmación puede ser corroborada si damos un vistazo a los libros –en especial a los libros de texto– sobre Contabilidad. El número de contadores (en el mundo entero) que han tratado seriamente de vincular en sus trabajos a la Micro y a la macrocontabilidad puede contarse con los dedos de una mano o, a lo sumo, de dos...

(16) El “redescubrimiento” de esta obra nos permite analizar también que opina el Profesor Mattessich de sus afirmaciones de casi cuatro décadas atrás, cuando escribe en 2002 su prefacio a la edición en castellano: *...es posible que haya sobreestimado el interés de los contadores académicos y prácticos en la macro y mesocontabilidad, y en los aspectos básicos que estos sistemas comparten con la Contabilidad empresarial y gubernamental... Mis contribuciones a tal base común fueron apreciadas especialmente en Japón... También en Francia, Claude Pérochon publicó a principios de los ’70 un renombrado libro en esta área común de la micro y macrocontabilidad. En otros países esta especialidad demostró poco interés perceptible. Pero, quién sabe si esta área relativamente relegada puede llegar un día (quizás en relación con la contabilidad ambiental) a convertirse en un fénix que renace de sus cenizas, como ha ocurrido con otras previamente* (Op. cit: XVI).

(17) Intentando ser más completos podríamos decir “reconocimiento, medición y (en su caso) baja contable de los objetos” (Fowler Newton, 2001: 441). Sin embargo, y como lo reconoce Fowler Newton, la medición incluye el reconocimiento y la baja, ya que resultará primeramente de la medición el hecho de que la medida del objeto sea igual o distinta a cero.

a todos los posibles elementos constitutivos de un modelo contable. Resulta así que se observan en la doctrina diversos análisis para los ya famosos temas del capital a mantener, los criterios de valuación del patrimonio y, para algunos autores, el valor límite de los activos (Cfr. Viegas et al, 1996: 44) o, para otros, los criterios para la determinación del ente emisor (Cfr. Fowler Newton, 2001: 442), que aquí consideramos dentro del ámbito global de lo que denominamos “criterios de medición”.

En nuestra opinión la noción de “criterios de medición” podría ser resumida en las siguientes cuatro preguntas básicas: ¿quién debe medir?, ¿qué elementos medir?, ¿con qué unidad medirlos? y ¿cómo atribuir una cantidad determinada de unidades a cada uno de los elementos identificados?, las que debido a la existencia de particiones artificiales dentro de la vida del ente definido deben complementarse con ¿cómo atribuir a cada período artificial de la vida del ente los distintos flujos medidos? Mucho se ha escrito sobre qué elementos resultan de reconocimiento contable, y sobre los sistemas de valuación de los mismos, mezclándose muchas veces cuestiones generales básicamente doctrinarias, con soluciones concretas surgidas de distintas normas contables, enrareciendo así las posibles generalizaciones que se deberían intentar sobre el tema.

3.2. El especial problema de los criterios de medición

Es importante señalar que las respuestas a las preguntas planteadas en el párrafo anterior pueden ser múltiples según el objetivo de la información contable a proveer, especialmente si aceptamos la existencia de diferencias entre los informes con efectos jurídicos que pueden afectar a terceros y los que no tengan estos efectos⁽¹⁸⁾. Estas diferencias resultan en el hecho que el contenido de los primeros tiene efectos directos o indirectos sobre la constitución de relaciones jurídicas de emisores, usuarios u otros

terceros, más allá de las típicas consecuencias que acarrea la relación del profesional con el emisor. Los segundos no los poseen, limitándose sus efectos jurídicos a los que normalmente acarrea la relación entre el profesional y el emisor. Obviamente que en los primeros nos encontraremos con regulaciones más estrictas y mayores requerimientos de comprobación interpersonal de la información a proveer, por lo que en ellos deberemos privilegiar el “respaldo” probatorio jurídico muchas veces por encima de la esencialidad económica. Ahora bien, si el mundo de los marcos conceptuales responde al campo de este tipo de informes contables de uso externo, deberemos constreñir nuestras soluciones a dicha realidad.

Hemos sostenido la noción básica de que las normas denominadas marcos conceptuales o simplemente la doctrina contable, tienen como misión primera determinar los esquemas generales formales “vacíos”, que las normas contables particulares deben “llenar” concretamente para los distintos aspectos específicos del trabajo contable. Es así, que consideramos que la totalidad de los contenidos concretos para las diversas respuestas a estas preguntas generales que nos deben brindar las “normas contables”, son eminentemente convencionales y relacionados con cada tiempo y cada espacio en los que los contadores debamos realizar la siempre difícil tarea de medir. Resulta entonces que los mismos serán cambiantes y disímiles para los distintos tiempos y los distintos entes en los que realizaremos la medición, al mismo tiempo que podrán diferir según los objetivos que posea la información, aún para el mismo tiempo y en el mismo ente bajo análisis.

Resulta así que, si nos enfrentamos en este caso al problema de “llenar” de contenido la categoría de “criterio de medición” para los informes de uso externo, de los que tradicionalmente se ocupan los marcos conceptuales habrá que definir en ellos las cuestiones

(18) Como clasificación de características similares a la tradicional de informes de uso externo y uso interno Cfr. RT N° 16, Punto 2 y RT N° 17, Punto 1.

claves a ser respondidas. Podremos luego discutir si las respuestas generales para cada una de ellas se deben incluir o no en esas mismas normas⁽¹⁹⁾.

3.3. Un intento de generalización sobre las cuestiones básicas de la medición contable

Revisamos a continuación un intento de generalización primaria de los objetos sobre los que deberían expedirse los marcos conceptuales contables en el campo del “contenido” contable.

Decíamos en trabajos anteriores que en el momento de la “institución de la hacienda” (Arévalo, 1956: 106) existe un stock de capital en términos económicos, representado por un conjunto de elementos concretos, con valoración económica positiva y/o negativa para cada uno de ellos; al mismo tiempo que un *stock* final con parecidas características en el momento de su disolución. Existen muchos hechos y actos que generan cambios cuali y cuantitativos de ese stock inicial durante la vida del ente⁽²⁰⁾, determinando flujos que afectan la cuantía y composición de ese *stock* inicial transformándolo al momento de la disolución de la hacienda en aquel *stock* final.

Ahora bien, el concepto de rédito o resultado surge a partir de la comparación del *stock* inicial y el final, en otros términos, entre un patrimonio inicial y uno final⁽²¹⁾. Ese rédito total del ente es una consecuencia de las cuantías de dichos patrimonios, y exige para su cálculo, la homogeneización de ambos patrimonios a través de una unidad de medida común que permita su comparación. El nombre que

reciba este “rédito” en cada caso, depende de los entes que estemos analizando (privados con fines de lucro, privados sin fines de lucro, públicos, agregados macroeconómicos, etc.). Si trabajamos en el contexto de los informes contables de uso externo utilizamos la unidad de cuenta monetaria nacional.

A partir de esta descripción fenoménica de los elementos fundamentales sobre los que trabaja la contabilidad, es posible formular las preguntas básicas a las que tendremos que dar respuestas convencionales en la búsqueda de definir un marco conceptual⁽²²⁾.

1) ¿Cuándo tenemos un ente separado o distinto en el tiempo y en el espacio?

Dijimos ya que el problema del “ente emisor” como elemento de un modelo contable, (entre otros Fowler Newton, 2001: 442 y 454 y Verón 2003), resulta un primer problema por resolver. Necesitamos convenciones que nos permitan encontrar un “justo medio” entre el extremo de realizar un único sistema de información contable del universo desde el “*Big Bang*” hasta el “*Big Crunch*”⁽²³⁾, y el otro que intente realizar infinitos sistemas contables para cada titular de cada operación que tenga lugar en cada tiempo.

2) ¿Qué elementos podemos y/o debemos separar dentro de los *stocks* patrimoniales y/o dentro de los flujos que afectan a los mismos?

La definición unificadora de los *stocks* y los flujos ligados a un ente separado, sobre la base de la respuesta a la primera pregunta, no impide la identificación dentro de ellos de *sub-stocks* y sub-flujos

(19) Lo que nos queda claro es que las respuestas a los aspectos específicos del trabajo contable merecerán normas específicas de “rango inferior”.

(20) El concepto “ente”, tan utilizado en la normativa contable argentina no nos satisface totalmente. Dejamos planteado el problema sin intentar encontrar las soluciones aquí. Consideramos demasiado abarcativa, y por ende falta de precisión, la utilización de un concepto cuyo sinónimo es “ser”, incluyendo así cualquier elemento al que la filosofía haya estudiado durante su larga vida. Tampoco creemos que sea adecuada la expresión castellana “empresa” que se utiliza en la traducción de las Normas Internacionales de Contabilidad, pero en este caso y por el contrario, por resultar demasiado poco inclusiva.

(21) Suponemos aquí, en nuestro afán simplificador, la inexistencia de aumentos y/o disminuciones del “stock” inicial con que cuenta el ente durante la vida del mismo, (en otros términos aportes y/o retiros de los propietarios). La eliminación de este supuesto no altera las conclusiones, ya que podemos considerar a dichos flujos simplemente como modificaciones sobre la composición y/o cuantía del “stock” inicial con el que trabajamos.

(22) Obviamente, como expresamos anteriormente, estas convenciones podrán diferir en cada tiempo, cada espacio y conforme los objetivos específicos de la información que se produce.

(23) Si éste llega alguna vez, y existen todavía contadores para dicho momento.

que resulten sus componentes. La respuesta convencional a esta pregunta solucionará el problema respecto de qué nivel de separación observaremos en los componentes del patrimonio y de los flujos que lo afectan⁽²⁴⁾.

3) ¿Qué unidad monetaria utilizar y dentro de qué límites podremos considerarla estable?

Los informes contables de uso externo se basan en información financiera expresada en la moneda nacional. Sólo restará definir en el marco conceptual dentro de qué parámetros consideraremos estable a dicha unidad de medida, y qué mecanismo de ajuste utilizaremos si el contexto concreto excede dichos parámetros.⁽²⁵⁾

4. ¿Qué criterios utilizar para homogeneizar en términos de la unidad de medida escogida, los distintos elementos separados sobre la base de las preguntas 1 y 2?

Una vez definidos los elementos a individualizar dentro de los *stocks* inicial y final, y los flujos intermedios que los afectan sobre la base de la respuesta a la pregunta 2, será necesario definir los criterios a seguir para homogeneizarlos en términos de la unidad de medida escogida. En el típico caso que la unidad de medida resulte una moneda nacional, *supra* o *infranacional* que cumpla las funciones del dinero, estos criterios serán llamados “criterios de valuación⁽²⁶⁾”, y deberán incluir un conjunto homogéneo de convenciones para medir en dicha moneda los elementos definidos en las anteriores preguntas.

A partir de estas preguntas, deberá existir un conjunto de convenciones para definir las posibles soluciones aceptadas para cada una de las mis-

mas. Esas convenciones serán reglas que podrán ser distintas para cada destino de la información, y que seguramente resultarán más rígidas⁽²⁷⁾ cuanto mayor importancia y difusión posean los informes que se produzcan, especialmente en los casos en que éstos determinen efectos jurídicos a partir de su contenido. En el caso que nos ocupa, direccionado exclusivamente a los informes contables de uso externo, la rigidez será la máxima.

A pesar del carácter abarcador de las preguntas anteriores, se mantiene aún fuera de las mismas un problema fundamental del mundo contable. En efecto, la información contable no puede esperar la finalización de la vida del ente para ser producida, por lo que necesita la generación de “informes de avance” sobre los efectos que produjeron sobre el “*stock*” inicial los flujos acaecidos en distintos momentos de la vida del ente. La periodización convencional del total de la vida del ente, resulta la solución para este problema, pero conlleva consigo una quinta pregunta básica para el trabajo contable.

“En todas las haciendas, aunque sus actividades prosigan sin interrupción a partir de su institución y hasta el momento de su disolución, se establecen, sin embargo, espacios de tiempo de igual duración, llamados *períodos administrativos*, con el objeto de apreciar la labor cumplida en cada período... el ejercicio de las funciones hacendales raramente podrá separarse con absoluta nitidez en *ejercicios periódicos* o anuales, dada la complejidad de negocios o hechos económicos y las diversas fases por las que pasan los fenómenos de la hacienda en su continuo devenir. Y los diversos criterios para considerar la fase del hecho económico que debe comprenderse en uno u otro ejercicio hace que varíe el contenido y los resultados que se atribuye a cada uno.” (Arévalo, 1956: 106-107).

(24) Será necesario recordar aquí el principio de “sinergia” que caracteriza a la mayoría de los conjuntos que resultan objeto de estudio por parte de las ciencias y tecnologías sociales. La suma de los elementos separados no tiene porque ser exactamente igual al conjunto.

(25) Cfr. entre otros Di Russo de Hauque, Perticarari y Hauque, 2006.

(26) Si aceptamos que valuar resulta el proceso de expresar un elemento patrimonial en términos de una unidad de medida que cumpla funciones de dinero. Sobre el concepto económico de dinero cfr. entre otros Fischer et al. (1994) y Dornsbush et al. (1994).

(27) En el sentido de dejar menor campo de discrecionalidad al profesional intérprete y al que aplica de la norma.

Las preguntas anteriores se tornan más complejas cuando la realidad no nos permite esperar el final de la vida del ente para brindar información contable sobre el mismo. Es necesario entonces, atribuir a cada período de tiempo en que dividamos convencionalmente la vida del ente, un determinado conjunto de cambios cuali y/o cuantitativos del *stock* inicial⁽²⁸⁾, es decir de los flujos que afectan al llamado patrimonio durante la vida total del ente.

Debemos comprender que al momento de realizar esta apropiación de efectos de los flujos a períodos, no conocemos el total de los flujos que existirán hasta la disolución del ente, por lo que los informes contables periódicos resultan solamente “informes de avance” que se realizan sin conocer efectivamente el final del proceso del desenvolvimiento del *stock* inicial hacia el *stock* final.

Surge así una quinta pregunta:

5) ¿Cómo atribuir los efectos de los flujos sobre el *stock* inicial a los distintos períodos en los que partamos la vida del ente?

Habrà que definir convenciones que nos permitan distribuir concretamente los flujos del cambio patrimonial de la totalidad de la vida del ente⁽²⁹⁾, no sólo respecto de elementos separables dentro del conjunto patrimonial del ente, sino también respecto de distintos períodos de tiempo.

El lector sabrà que existen ya muchos proyectos de respuestas en la doctrina contable para todas estas preguntas, pero a los efectos del trabajo que nos ocupa la discusión deberá dirigirse hacia si dichas respuestas convencionales en sus aspectos más generales se deben incluir o no en los marcos conceptuales. Sin embargo, no dudamos que dichas

normas deben definir los esquemas básicos de las preguntas centrales planteadas. En resumidas cuentas, parece razonable incluir en este tipo de normas las definiciones de los límites de las distintas preguntas básicas, pero ¿deberemos también incluir la o las respuestas básicas que cada sistema propone convencionalmente para las mismas?⁽³⁰⁾

4. A manera de conclusión

Pocas conclusiones definitivas podemos obtener del ejercicio apriorístico realizado, pero muchos caminos de profundización futura quedan marcados.

Ni siquiera consideramos saldada la discusión sobre la naturaleza normativa o doctrinaria de estos conceptos, ya que creemos que resulta válido argumentar en ambos sentidos. Sin embargo los hechos nos muestran que los marcos conceptuales como normas han venido para quedarse y debemos considerar este hecho como un dato de la realidad.

La tradicional inclusión de los objetivos de los estados contables y los requisitos de la información contable se sustenta especialmente en la limitación del alcance de estos marcos a los informes contables de uso externo. Nada impediría incluir objetivos y requisitos de otros tipos de informes, pero se reducirían entonces los argumentos para sostener la necesidad de establecerlos como normas por oposición a su consideración como simples enunciados doctrinarios.

Respecto del problema de la inclusión de elementos relacionados sobre el “continente” contable, no observamos argumentos valederos para rechazar su aparición dentro de los marcos conceptuales. La única

(28) Como nos recuerda Fowler Newton, no sólo atribuimos resultados a los distintos períodos sino también los cambios meramente cualitativos y las transacciones del ente con los propietarios (Cfr. Fowler Newton, 2001: 356).

(29) Aceptando el hecho que sólo podemos realizar estimaciones sobre su cuantía, ya que al resolver periódicamente esta cuestión no lo podemos conocer. El problema de la consideración de los hechos posteriores al cierre de ejercicio, y los llamados ajustes de resultados de ejercicios anteriores son algunos de los ejemplos que denotan este carácter provisorio de la información contable periódica.

(30) Esta diferencia de localización de estas respuestas se observa entre el Marco Conceptual del IASB que evita incluirlas allí, respecto de la RT N° 16 que incluye definiciones sobre el modelo contable en el punto 6 de su Segunda Parte.

justificación de esta omisión podría intentarse sobre la idea de remitirnos en esta temática exclusivamente a normas jurídicas no profesionales del ordenamiento positivo básico. Sin embargo, no comprendemos entonces porque no seguir un criterio similar con los elementos ligados al “contenido” contable.

En cuanto al problema central del “contenido” contable, consideramos necesaria la inclusión de la definición de las preguntas básicas del sistema de medición de sus límites e interrelaciones. Otra cuestión distinta resulta el tema de la inclusión en estos marcos conceptuales de la respuesta concreta básica

elegida para cada pregunta. Algunos sostendrán que deben incluirse en el marco conceptual, mientras que otros alegarán que deben explicitarse en las distintas normas contables profesionales particulares.

Nada resulta definitivo en este análisis, debido a que mucho se puede construir aún. Sin embargo, estamos seguros que los avances en esta temática deberán realizarse a través de una continua retroalimentación entre los análisis apriorísticos de sesgo abstracto, y los concretos estudios comparativos sobre los contenidos actuales de las normas denominadas como “Marcos Conceptuales”.

Bibliografía

- Álvarez Gardiol, A. (1979) *Manual de filosofía del derecho*, Astrea, Buenos Aires.
- Anthony, R. y Reece, J. (1982) *Principios Contables*. (Traducción de José Clementi), El Ateneo, Buenos Aires.
- Arévalo, A. (1956) *Elementos de Contabilidad general*, Selección Contable, Buenos Aires.
- Bértora, H. (sf.) *Teoría de la Contabilidad*, Macchi, Buenos Aires.
- Biondi, M. (1993) *Tratado de Contabilidad intermedia y superior*, Macchi, Buenos Aires.
- Bunge, M. (1999a) *Buscar la filosofía en las ciencias sociales*. (Traducción Horacio Pons), Siglo XXI, México.
- Bunge, M. (1999b) *Las ciencias sociales en discusión: una perspectiva filosófica*. (Traducción Tziviah Aguilar Aks), Sudamericana, Buenos Aires.
- Cháves, O.; Pahlen Acuña, R.; Viegas, J.C.; Chyrikins, H. y Dealecsandris, R.P. (1998) *Teoría Contable*, Macchi, Buenos Aires.
- Di Russo de Hauque, L.; Perticarari, N. y Hauque, S. (2006) “¿Ajustar o no ajustar? Un modelo para la medición de la significatividad de las distorsiones provocadas por los cambios en el nivel general de precios sobre la información contable” en *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas*. Nº 4. Ediciones de la UNL, Santa Fe.
- Di Russo de Hauque, L. y Hauque, S. (2002) *Fundamentos económicos de la disciplina contable*, Cívica, Santa Fe.
- Fortín, H.; Lattuca, A.; López Santiso, H.; Luppi, H.; Slosse, C. y Urriza, J. (1980) *Replanteo de la técnica contable. Su estructura básica, su acercamiento a la Economía*, Macchi, Buenos Aires.
- Fowler Newton, E. (2001) *Cuestiones contables fundamentales*. (Tercera Edición), Macchi, Buenos Aires.
- Fowler Newton, E. (2002) *Normas Contables profesionales de la FACPCE y del CPCECABA*, La Ley, Buenos Aires.
- Fowler Newton, E. (1995) *Contabilidad superior*, Macchi, Buenos Aires.

- García Casella, C.L. (2001) *Elementos para una teoría general de la Contabilidad*, La Ley, Buenos Aires.
- Hansen, P. (sf.) *Manual de Contabilidad*, Ed. Aguilar, Madrid.
- Leiva Fernandez, L.F.P. (1999) *Fundamentos de técnica legislativa*, La Ley, Buenos Aires.
- López Santiso, H. (2001) *Contabilidad, Administración y Economía: su relación epistemológica*, Macchi, Buenos Aires.
- Mattessich, R. (2002) *Contabilidad y métodos analíticos. Medición y proyección del ingreso y la riqueza en la macroeconomía y la microeconomía*, La Ley, Buenos Aires.
- Sarmiento García, J. (1998) *Derecho público*, Ciudad Argentina, Buenos Aires.
- Verón, C. (2003) "La hipótesis del sujeto contable en los negocios conjuntos" en *Anales XXIV Jornadas Universitarias de Contabilidad Área Técnica Tomo I*. La Plata.
- Viegas, J.C.; Fronti de García, L.; Cháves, O. y Pahlen Acuña, R. (1996) *Contabilidad: presente y futuro*, Macchi, Buenos Aires.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. *Resoluciones emitidas por la FACPCE. Texto ordenado versión oficial abril de 2004*. Buenos Aires FACPCE, 2004.
- International Accounting Standards Board. *Normas Internacionales de Contabilidad 2001*. Buenos Aires. FACPCE, 2001.