

## ***NUEVAS TENDENCIAS DE PENSAMIENTO ACERCA DE LOS PRINCIPIOS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD***

*Carlos Luis García Casella*

1. Al existir diversos conceptos acerca de qué son los Principios Contables se debe aclarar qué estamos entendiendo por Principios Contables a ser armonizados o unificados, o sea:

- a) norma o regla para la práctica contable;
- b) fundamentos filosóficos de la disciplina; o
- c) macrorreglas básicas.

2. Los llamados P.C.G.A. (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados) han sido cuestionados por teóricos y reguladores contables argentinos y del exterior. Debemos aclarar si deseamos armonizar lo qué son las cosas o lo qué deben ser.

3. Para lograr una base científica en materia de principios contables hay que reelaborar una definición o concepto de la Contabilidad y del universo del discurso contable.

4. Para las sociedades comerciales sería muy importante tomar en cuenta las nuevas tendencias que ubican a la Contabilidad como ciencia factual, cultural aplicada para poder hablar de convergencia de los principios contables internacionales.

5. La regulación contable internacional tiene que contemplar la existencia de modelos o macro - sistemas contables con diversa morfología, ya sea en base al entorno socio - económico, el entorno y las prácticas contables; en base a las prácticas contables.

6. No se puede lograr la uniformidad absoluta sino cierto grado de convergencia o de armonización.

7. Al lograr acuerdo en materia internacional, las normas armonizadas deben tomar en cuenta que no pueden ser únicas sino referirse al tamaño de las empresas y a las diversas repercusiones sociales de cada entidad.

### **Introducción**

Siendo el intercambio de opiniones e ideas de los participantes, en el VIIº Congreso Argentino de Derecho Societario y IIIº Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa, un objetivo a lograr mediante la promoción de nuevas tendencias en la materia, me atrevo a presentar una Ponencia destinada a actualizar el estudio interdisciplinario en base a los conocimientos actuales en temas contables.

Para lograr la convergencia de los principios internacionales de Contabilidad será necesario tratar acerca de los diversos conceptos de Principios Contables.

Nos interesa profundizar acerca del contenido de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Argentina y en otras partes del mundo.

Luego queremos tratar la posibilidad de obtener una base científica para los Principios Contables y debatir la posibilidad de Principios Internacionales en el tema.

El tema de la convergencia nos permitirá alcanzar el desarrollo de principios científicos para la Contabilidad Internacional y la cuestión de las Normas Regulatoras.

Las conclusiones plantean la forma de lograr que los temas contables atinentes a sociedades sean tratados en forma crítica, no ingenua, y - de ese modo - logren mejorar la gestión societaria en los países iberoamericanos.

## 1.- Diversos conceptos de Principios Contables

En la Argentina, en 1980, un grupo de contadores, del Centro de Estudios Científicos y Técnicos de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas publicó un trabajo que fue la base teórica de la Norma Contable Profesional argentina R.T. N° 10, vigente en estos momentos.

En la tarea de replantear la Contabilidad tratan lo siguiente<sup>1</sup>:

### Confusión vigente

Una de las principales dificultades con que se enfrenta la presente tarea se refiere al uso de una terminología satisfactoria, sobre todo considerando la amplia gama de expresiones utilizadas, que a veces se emplean como sinónimos y que normalmente se toman de otras disciplinas ajenas a la Contabilidad. En concreto, la cuestión se refiere principalmente al empleo de la expresión 'Principios de Contabilidad', a veces reemplazada por los términos 'Postulados', 'Criterios' o 'Normas'.

Luego, en un intento de definir, en base a diccionarios filosóficos, las palabras principio, norma, regla y criterio dan dos definiciones de Principio según sea el punto de vista teórico o práctico<sup>2</sup>:

a) desde el punto de vista teórico (es decir, con referencia a una ciencia sensu stricto) es la proposición o conjunto de proposiciones directrices a las que debe subordinarse todo desarrollo posterior del conocimiento;

b) desde el punto de vista práctico, equivale a cualquiera de los siguientes términos:

'Norma' es un tipo de fórmula de lo que debe ser, a manera de modelo, referente a todo lo que admite un juicio de valor (v. gr. Relativo a algo de lo que puede decirse está bien o mal hecho).

'Regla' será entonces la fórmula que indica o prescribe cómo debe ser hecho algo para que se adecue a la norma.

'Criterio' es el signo o característica que permite reconocer si algo, sobre lo cual se realiza un juicio de valor, responde a la norma o no (es decir, si está bien o mal hecho).

---

<sup>1</sup> FORTINI, Hernaldo L. Et altri, Replanteo de la Técnica Contable, Ediciones Macchi, Buenos Aires 1980, pág. 48.

<sup>2</sup> Idem, págs. 48/49.

Vemos pues que los contadores profesionales que dictan normas regulatorias en Argentina se basan en ese doble concepto teórico y práctico de Principio. Pero ambos son diferentes y - más aún - profundamente diferentes.

Un importante y prolífico catedrático español, Jorge Tua Pereda, al estudiar los subprogramas de investigación en la emisión de principios contables, llega a dar tres definiciones del término principio contable<sup>3</sup>:

“La primera, basada en general aceptación ... los principios contables como norma para la práctica ... es una regla extraída de la propia práctica, avalada por su habitualidad y respaldada por un organismo armonizador, que la hace de obligado cumplimiento en atención a su amplio grado de difusión ...

... la segunda, propia del subprograma lógico, que concibe el principio contable como fundamento filosófico de nuestra disciplina ... los principios como fundamento de nuestra disciplina ... son los fundamentos subyacentes en el saber contable, los rasgos básicos del contenido de nuestra disciplina ...

La tercera que, combinando los predicamentos de los subprogramas lógico y teleológico, define los principios contables como macroreglas básicas ... macroregla general, vinculada a un propósito u objetivo concreto, deducida de la aplicación de la Teoría General a un supuesto específico, de la que se derivan las reglas detalladas del sistema contable.

Vemos que los tres son diversos: el primero surge de un proceso inductivo de “cómo son las cosas” y no “cómo deben ser”; el segundo es el que nos parece el más adecuado para los que la Contabilidad es una ciencia factual, cultural, aplicada. El tercero hace que los principios se parezcan a los Modelos Contables.

La cuestión es ¿cuál de estas definiciones es la que queremos tomar en cuenta al intentar tratar la convergencia de los Principios Internacionales de Contabilidad?

## **2.- Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados**

Descartados por los autores argentinos inspiradores de Normas Contables Profesionales vigentes, es fuerte su repudio al decir<sup>4</sup>:

“El análisis efectuado en el punto 3.1. (incluido en nuestro punto 1) permitirá concluir que no es conveniente continuar con el uso de la expresión ‘principios de Contabilidad generalmente aceptados’. Para hacer referencia a lo que conceptualmente quieren significar - una guía para la preparación de la información contable - aparecen como más apropiadas las palabras ‘norma’, ‘regla’, ‘criterio’ o ‘pauta’. En cuanto al aditamento ‘generalmente aceptados’, debería ser eliminado. La Contabilidad, como disciplina, debe elaborar sus fundamentos teóricos, y la Contaduría Pública, como profesión, puede considerar que la aplicación de algunas normas o criterios debe hacerse con preferencia a otros, pero en función de su corrección o adecuación técnica y no de una simple aceptación generalizada”.

---

<sup>3</sup> TUA PEREDA, Jorge, *Lecturas de Teoría e Investigación Contable* - Centro Interamericano Jurídico-Financiero - Medellín, Colombia - 1995 - páginas 50/55.

<sup>4</sup> Idem nota (1), pág. 49.

Coincidimos con este posición, pues en 1935, en Estados Unidos se comenzó el enfoque inductivo positivista en función de la Gran Crisis de 1932/34.

Ese año 1935 la Fundación Haskins y Sells le pide al doctor T. H. Sanders, de la Graduate School of Business Administration de la Harvard University (Boston - Massachusetts - U.S.A.) la elaboración de un cuerpo de los llamados principios contables porque las prácticas contables, hasta ese momento, se basaba en la opinión y la conducta de contadores destacados, con algunas normas legales contables pero existía diversidad de opiniones por falta de un cuerpo unificado<sup>5</sup>.

Pero en 1998 no es posible seguir con esta posición, así lo han previsto las Normas Contables Profesionales argentinas. Sin embargo, en 1995, la Resolución N° 25 del Secretario de Hacienda de la Nación aprueba los “fundamentos y Alcances de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y normas Generales de Contabilidad” y “Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados”<sup>6</sup>.

Hemos criticado<sup>7</sup> esa posición que ignora que los llamados “principios” de la VIIª Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas de 1969 fueron reemplazados por la Resolución Técnica N° 10 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, en 1992 por Normas.

¿Deseamos que se produzca la convergencia de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, tipo los vigentes en EE.UU. o los Principios tipo Megareglas o los Modelos Contables o las Reglas Contables para la Contabilidad Patrimonial o Financiera de las sociedades o empresas lucrativas?

### 3.- La Base Científica de los Principios Contables

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

Podemos dar el siguiente concepto o aproximación a la definición de Contabilidad en base a dos intentos de definición efectuados por Mattessich y recogidos por Mallo Rodríguez<sup>8</sup>.

La Contabilidad se ocupa de describir, explicar y elaborar normas sobre las tareas de descripción, principalmente cuantitativa, de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas en cada ente y de la proyección de los mismos en vista al cumplimiento de metas organizaciones a través de un sistema específico.

Para definir los sistemas específicos y los Modelos Contables utilizaremos los siguientes supuestos básicos o principios:

1. ~~Existe un sistema numérico para expresar o medir preferencias (valores) en~~  
<sup>5</sup> ver GARCÍA CASELLA, Carlos Luis, “El enfoque inductivo positivista de la Contabilidad a través de Sanders, Hatfield y Moore” - en Revista Contabilidad y Auditoría - Año I, N° 1, Diciembre de 1995 - Instituto de Investigaciones Contables “Profesor Juan Alberto Arévalo” - Buenos Aires - páginas 69 a 127.

<sup>6</sup> ver GARCÍA CASELLA, Carlos Luis, Consideraciones académicas respecto a la normativa contable resuelta por Resolución N° 25 del Secretario de Hacienda de la Nación Argentina” - en Revista Foro Económico - Universidad del Museo Social Argentino - Año II, N° 2 - Marzo de 1996 - páginas 27 a 104.

<sup>7</sup> Idem (6).

forma de cantidades monetarias o no monetarias.

2. Existe un sistema numérico para ordenar, adicionar y medir intervalos de tiempo.
3. Existe un conjunto de objetos, hechos y personas cuyas características (valor, cantidad, número, etc.), son susceptibles de cambio.
4. Existe un conjunto de sujetos (personas físicas, jurídicas y grupos) que tienen relaciones con los objetos, hechos y personas y expresan sus preferencias acerca de ellos.
5. Existe, al menos, una unidad o entidad (compuesta por sujetos y objetos) cuyas diversas situaciones, en especial frente al cumplimiento de objetivos, se va a describir.
6. Existe un conjunto de relaciones denominado “estructura de la unidad”, que está representado por un sistema jerarquizado de clases llamado plan de cuentas.
7. Existe una serie de fenómenos que cambian la estructura y composición de los objetos.
8. Existen objetivos específicos o necesidades de información dadas, las cuales deben ser cubiertas por un concreto sistema contable. La elección de las reglas - hipótesis específicas - depende del propósito o necesidad señalados.
9. Existe un conjunto de reglas alternativas (hipótesis específicas) que determinan qué valores deben ser utilizados en cada registración.
10. Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan el sistema de clasificación de las cuentas.
11. Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan los datos de entrada y el grado de agregación de esos datos.

Consideramos a los Modelos Contables como Modelos Abstractos que proponen soluciones a los problemas de las variables relevantes de la actividad contable.

Para que los Modelos Contables, basados en los principios de la Teoría General Contable, no sean meros enfoques doctrinarios de parcialidades deben interrelacionarse con dicha Teoría.

En particular, es importante considerar como dominio o universo del discurso contable a transacciones, empresas, contadores, emisores, usuarios, reguladores, informes externos, sistemas contables, regulaciones contables, informes de uso interno y otros aspectos conexos.

De ese modo, los Modelos Contables no se referirán exclusivamente a alguno de esos componentes como sería el caso de los informes contables destinados a terceros ajenos a la gestión del ente.

Para las sociedades comerciales sería muy importante no hablar de convergencia de principios contables internacionales excluyendo las nuevas tendencias que ubican a la Contabilidad como ciencia factual, cultural, aplicada.

Esos serían los principios o supuestos básicos y en función de los señalados como puntos 8 al 11 de la enumeración, las Reglas Alternativas o las Hipótesis Específicas serían las que deberían analizarse para efectuar el estudio de su convergencia.

#### **4.- La Regulación Contable Internacional**

Como indican Gonzálo Angúlo y Tua Pereda<sup>9</sup>:

“Como una consecuencia lógica de la internacionalización de la actividad económica, a comienzos de la década de los sesenta surge con creciente fuerza en la literatura especializada (nota al pie de página omitida), la referencia a la dimensión y a la problemática internacional de la Contabilidad, inaugurando así, en palabra de Cummings y Chetkovich (1978), una nueva era para la misma, que consolida la tendencia que ya había comenzado a apuntar en años anteriores”.

Estos autores se refieren exclusivamente al segmento Contabilidad Patrimonial o Financiera y no a la Contabilidad Gerencial o Directiva de las empresas. Las reglas o normas (pseudo - principios) de que se ocupan se refieren a las dedicadas a los estados contables de presentación por parte de las empresas a terceros.

Sobre este aspecto parcial de la actividad contable, hay estudios que muestran las diversas morfologías de los modelos o macro - sistemas contables nacionales de los diversos países.

Según Gonzálo y Tua habría 3 criterios<sup>10</sup>: Mueller (1967) en base al entorno socio - económico; American Accounting Association (1977) en base al entorno y las prácticas contables; Nóbés y Parker (1981) en base a prácticas contables.

Para Gerhard G. Miller (1967)<sup>11</sup>:

- a) Contabilidad con una metodología macroeconómica (Suecia)
- b) Enfoque microeconómico (Holanda)
- c) Disciplina Independiente (Reino Unido y Estados Unidos)
- d) Uniforme (Francia - España)

Para la A.A.A. (1977)<sup>12</sup>:

---

<sup>8</sup> ver MALLO RODRÍGUEZ, Carlos, Contabilidad Analítica - 4ª Edición - Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas - Madrid, España - 1991 - pág. 34.

<sup>9</sup> GONZÁLO ANGÚLO, José Antonio y TUA PEREDA, Jorge, Introducción a la Contabilidad Internacional - Instituto de Planificación Contable - España - 1988 - pág. 23.

<sup>10</sup> Idem, pág. 41.

<sup>11</sup> ver MUELLER, G.G., International Accounting - Mc Millan - New York - 1967.

<sup>12</sup> ver AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, Report of the Committee on International Accounting Operations and Education - The Accounting Review Supplement 1977 - págs. 65 a 132.

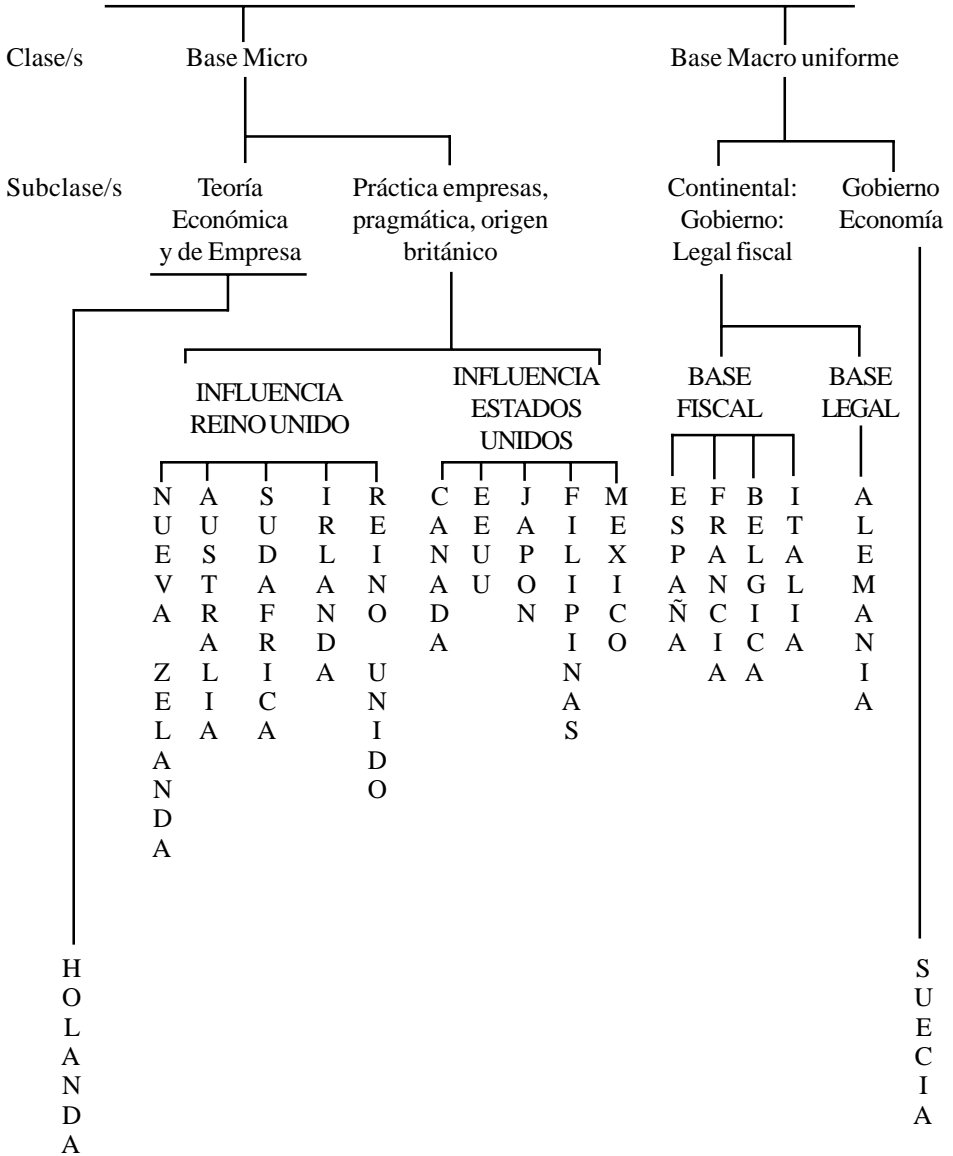
### GRADOS EN QUE PUEDE PRESENTARSE

Parámetros	1	2	3	4	5
P1 Sistema Político	Oligarquía tradicional	Oligarquía totalitaria	Oligarquía moderna	Democracia Tutelada	Democracia Política
P2 Sistema Económico	Tradicional	Mercado	Mercado Planificado	Planificado	-----
P3 Desarrollo Económico	Sociedad Tradicional	Pro-despegue	Despegue	Hacia la madurez	Consumo de Masas
P4 Objetivos de la Contabilidad	MICRO		MACRO		
	Decisiones Inversión	Evaluación del Componente	Medición Social	Planificación y Control Sectorial	Objetivos de Política Nacional
P5 Origen y autoridad de las normas	Poder Ejecutivo (decreto)	Poder Legislativo	Administración Gubernamental	Consorcio Público-Privado	Privado
P6 Educación, Aprendizaje y autorización	PÚBLICA		PRIVADA		-----
	-----	Formal	Informal	Formal	-----
P7 Exigencia de ética y normas	Ejecutivo	Administración Gubernamental	Judicial	Privada	-----
P8 Destinatarios	Gobierno	Público	Público	Privado	-----

Para Nóbés y Parker (1981)<sup>13</sup>:

<sup>13</sup> NÓBES, C.W. y PARKER, R.H.: "Chronology of the Development of Company Financial Reporting in Great Britain 1844 - 1977" incluido en LEE y PARKER (ED) The Evolution of Corporate Financial Reporting - Thomas Nelson and Sons - Ltd. Ontario 1975 - pág. 197 a 207.

## PRÁCTICAS SOBRE INFORMACIÓN FINANCIERA



Con esto vemos la diversidad de Reglas Contables de cada país y la cantidad de elementos que juegan para su elaboración, algunos de origen contable y otros de origen extra - contable.



## 5. Convergencia, uniformidad y armonización

En estos meses, la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, a través de su Centro de Estudios Científicos y Técnicos está comparando las normas contables profesionales argentinas con las dictadas por la Comisión de normas Internacionales de Contabilidad (sigla en inglés I.A.S.C.) en esa tarea no se puede lograr la uniformidad absoluta sino cierto grado de convergencia o de armonización.

Dentro de las nuevas corrientes de pensamiento contable consideramos que debe prevalecer el paradigma de la Utilidad del usuario y de este modo es necesario considerar que no podremos lograr convergencias duraderas si no nos basamos en investigación empírica acerca de las necesidades de los usuarios.

Tanto el Financial Accounting Standards Board (F.A.S.B.) de Estados Unidos como el International Accounting Standards Board tienden a consultar a gran cantidad de usuarios: Bolsas de Valores, ejecutivos de Finanzas, Cámara de Comercio, Sindicatos, Asociaciones de Abogados, etc.

Para lograr la convergencia, el I.A.S.C. se ha acercado al I.O.S.C.O., organización de Comisiones de Valores de los Mercados de Capitales. Aquí parece que es conveniente lograr normas o regulaciones diversas para diversos tamaños de empresas y, en particular, la repercusión social de sus informes contables de uso externo.

Es obvio, y así ocurre en Argentina, que haya grupos de empresas que necesitan un Modelo Contable con pautas exigentes en función de la trascendencia de su acción. Así:

- Administradoras de fondos de jubilación y Pensiones.
- Entidades Financieras.
- Entidades de Seguros.
- Entidades que recurren al Ahorro Público.

Consideramos posibles seguir el acuerdo entre la I.A.S.C. y el I.O.S.C.O. para las sociedades que recurren al mercado de capitales en nuestras Bolsas de Valores emitiendo acciones u obligaciones negociables. Pero, entonces, nuestras normas contables profesionales deberían ser otras - menos exigentes - para las sociedades comerciales con poca trascendencia social. En la Comunidad Económica Europea las menores exigencias corresponden a menores capitales, menores movimientos y menor número de personal ocupado.