



ARTÍCULOS

Lineamientos para una Introducción a los Llamados Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

Juan Bautista Assum Cima

Revista de Economía y Estadística, Tercera Época, Vol. 21, No. 1-2-3-4 (1977): 1º, 2º, 3º y 4º Trimestre (1977-1978), pp. 119-189.

<http://revistas.unc.edu.ar/index.php/REyE/article/view/3730>



La Revista de Economía y Estadística, se edita desde el año 1939. Es una publicación semestral del Instituto de Economía y Finanzas (IEF), Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Córdoba, Av. Valparaíso s/n, Ciudad Universitaria. X5000HRV, Córdoba, Argentina.

Teléfono: 00 - 54 - 351 - 4437300 interno 253.

Contacto: rev_eco_estad@eco.unc.edu.ar

Dirección web <http://revistas.unc.edu.ar/index.php/REyE/index>

Cómo citar este documento:

Assum Cima, J. (1977). Lineamientos para una Introducción a los Llamados Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. *Revista de Economía y Estadística*, Tercera Época, Vol. 21, No. 1-2-3-4: 1º, 2º, 3º y 4º Trimestre (1977-1978), pp. 119-189.

Disponible en: <http://revistas.unc.edu.ar/index.php/REyE/article/view/3730>

El Portal de Revistas de la Universidad Nacional de Córdoba es un espacio destinado a la difusión de las investigaciones realizadas por los miembros de la Universidad y a los contenidos académicos y culturales desarrollados en las revistas electrónicas de la Universidad Nacional de Córdoba. Considerando que la Ciencia es un recurso público, es que la Universidad ofrece a toda la comunidad, el acceso libre de su producción científica, académica y cultural.

<http://revistas.unc.edu.ar/index.php/index>



REVISTAS
de la Universidad
Nacional de Córdoba



Universidad
Nacional
de Córdoba



FCE
Facultad de Ciencias
Económicas



1613 - 2013
400
AÑOS

LINEAMIENTOS PARA UNA INTRODUCCION A LOS LLAMADOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

JUAN BAUTISTA ANGEL ASSUM CIMA

“La balanza absoluta del Debe y el Haber, no es menos sublime en las columnas de un libro mayor que en los balances de los Estados, en las leyes de la luz y de la oscuridad, en toda acción y reacción de la naturaleza”.

RALP WALDO EMERSON

INTRODUCCION

Si un egregio pensador como el nombrado realizó la comparación de la ley científica que procesa a través del mecanismo llamado por partida doble la fenomenología contable, asignándole un destacado lugar a la par de las leyes físicas y naturales como las expresadas, alguna razón valedera habrá descubierto. A nosotros nos anima a continuar por la senda que nos orientaran nuestros maestros, convencidos de que la disciplina que profesamos no es una fútil artesanía sino la expresión de un quehacer noble y trascendente.

Bosquejamos estas líneas llevados por el afán de poner un poco en orden las ideas al respecto, surgidas de la lectura de diversos trabajos sobre este intrincado asunto y dar pie así a nuevas inquietudes, sobre todo considerando que en nombre de la contabilidad se repiten más de una vez afirmaciones sin contenido científico y los más dispares criterios sustentados por autores sobre este complejo tema, considerado de tratamiento obligado en eventos profesionales de reciente realización.

Pasando revista a mucho de lo escrito al respecto y reconociendo que queda aún mucho por investigar, hemos recogido al-

gunos párrafos que consideramos oportunos para realizar este trabajo que, por cierto, no agota el tema ni mucho menos pretende resolver una cuestión teórica que toca en su profundidad los fundamentos científicos de la contabilidad y en su extensión, trasciende el ámbito nacional y promueve la actividad humana.

Tratando de ecuacionar el problema en su expresión más generalizada, podría decirse que el establecimiento de los (mal) llamados "Principios de contabilidad generalmente aceptados" surge de la necesidad indiscutida de determinar y demostrar a través de la información derivada de la contabilidad, bajo la forma de estados contables (principalmente el balance general y el cuadro de resultados), denominados también estados financieros, *la medida del patrimonio de un ente y su situación económica y financiera*, de manera que los torne aptos como instrumento seguro para la toma de decisiones por parte de los interesados en su gestión.

Surge como corolario de lo expuesto y frente a los diversos criterios que pueden adoptarse para la demostración que se busca —susceptible de arrojar distintos valores— la necesidad de *normalizar* (uniformar) los criterios básicos que convencionalmente habrán de tenerse en cuenta para la preparación (evaluación) y presentación (contenido) de la información aludida a fin de que sus utilizadores obtengan valederas conclusiones.

A poco que se avance en el estudio del tema en causa, se advierten, entre otros, algunos aspectos básicos que configuran su problemática. tales como:

1. — La denominación de "principios" no parece ajustarse a lo que se pretende que sean;
2. — No hay determinación precisa en su cuantificación y definida cualificación;
3. — Los soportes teóricos que los justifican no han sido aún claramente demostrados;
4. — Hay hasta quienes se preguntan si es posible hablar de "Principios" de contabilidad;
5. — La validez que con el calificativo de "general aceptación" se trata de imponer su observancia unánime, es muy discutida;
6. — No comprenden todo el proceso contable.

La necesidad de normalizar la información y los procedimientos contables es indiscutida, razón por la cual distintas corrientes doctrinarias acometieron su realización a distinta escala conforme su idiosincracia y ámbito vivencial.

En otras palabras, conforme a lo expuesto, lo que se ha querido (o quiere) proponer es precisamente un cuerpo de criterios normativos convencionales extractados claramente y determinados con rigor científico, que cuenten con la mayor aceptación profesional posible, cuando no legalmente impuestos, para aplicarlos a la formulación del balance general, cuadro de resultados y otros estados, que sirven de información a la empresa y a terceros sobre la situación patrimonial, financiera y los resultados del período a que se refiere, y toda otra que además pueda extraerse, a fin de que sus destinatarios la analicen y partan conociendo las bases sobre las cuales se formularon ¹.

Como es natural en el tratamiento de un tema, se impone realizar alguna referencia a la época, los hechos y las circunstancias en que comenzaron a jugar como tales, en nuestro tema, aunque en los viejos tratados de la "era clásica" de la contabilidad tradicional no se los menciona, no obstante muchos de sus contenidos ya eran aplicados.

En distintas disposiciones legales se *imponen* primeramente normas para "llevar" la contabilidad de los "comerciantes" o entidades de determinados ramos de actividad, que el Estado busca *regular* en su función de poder público y es así como se pueden apreciar los conceptos de "período" o "ejercicio", de "ganancias realizadas y líquidas", etc. en los balances, a los que bien podrían llamarse *principios legalmente impuestos* empleando la terminología corriente, por cierto que expuestos no del todo en forma técnicamente perfecta ni completos en su género y especificidad.

Es obvio que el desarrollo de la materia y de la profesión no habían alcanzado el nivel actual. No obstante algunos autores habían advertido el problema en su contenido y trascendencia; así en Francia en 1894, Eugène Léautey (padre) y A. Gilbert se refirieron a "principes généraux de comptabilité" y justificaron la necesidad de una reunión de contables para establecer una doctri-

¹ Cfr. Principios y Normas Técnicas Contables Generalmente Aceptados para la Preparación de los Estados Financieros. VII Asamblea de Graduados en C. Económicas.

na contable unificada “ya que es por así decir imposible, aun a los contables comprender los balances que ellos no han hecho” ².

En Alemania, los esfuerzos por establecer un “cuerpo de principios” que constituyeran, “la superestructura científica de la contabilidad”... datan, aproximadamente de Haldesgesetzbuch de 1897, que por primera vez se refirió a los “principios de una ordenada contabilidad” ³.

En Norteamérica, en 1917, una Comisión de la A.I.C.P.A. ⁴, abordó el tema de la uniformidad y así el tratadista Paul Grady en el Accounting Research Study N° 7 dio mayor pie a la controversia con su afirmación de que “la diversidad de la contabilidad entre entidades independientes, es un hecho básico de la vida y por ende un concepto básico de la contabilidad” ⁴.

En dicho país, en 1918, se publicó un método para el establecimiento de balances promulgado por la Federal Reserve Board.

Pero fue en 1929—30 cuando en Estados Unidos de Norteamérica, a raíz de la crisis ocurrida en dichos años, como consecuencia de los avatares experimentados por sociedades que cotizaban sus acciones en Bolsa de Valores —cuyos balances fueron “certificados” por contadores independientes— y sufren los inversores las consecuencias de una brusca caída, lo que dio pie para que la Bolsa de Valores de Nueva York y el A.I.C.P.A. entre los años 1932 al 34 realizaran esfuerzos conjuntos en pos de la protección de las inversiones a través de la información emanada de los estados contables formulados por las empresas actuantes, surgiendo así la necesidad de fijar normas adecuadas sobre el contenido y presentación de aquellos.

En 1939 el desarrollo alcanzado por los procedimientos de auditoría motivó la proposición de normas para la formulación del “dictamen” o informe respectivo, enfatizándose la expresión de la “opinión” a través del párrafo “...de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados” ⁵.

² LAUZEL, Pierre, *Le Plan Comptable Commenté*, Tomo II, pág. 62. París.

³ A. PIMENTA, “Breves Reflexões sobre o Plano Geral de Contabilidade”, *Revista Contabilidade e Comercio*, Porto, año 1971, N° 150, pág. 232/3.

⁴ En adelante con estas siglas representaremos a la American Institute of Certified Public Accountants.

⁵ Que en lo sucesivo y en mérito a la brevedad, representaremos con la sigla P.C.G.A.

La práctica norteamericana prosiguió desde entonces con renovada insistencia en su campaña en pro de la formulación e incorporación de nuevos aportes a la doctrina así surgida, promoviendo su divulgación mediante textos, artículos y eventos de toda clase que participaron tratadistas, investigadores, docentes y expertos, repartidos por toda su zona de influencia, "campaña" en la apoyados por instituciones financieras y profesionales ampliamente conocidos.

Se crea así la llamada "teoría de la contabilidad financiera" en la que los P.C.G.A. juegan su rol preponderante, llegando sus cultores a condicionar, cuando no a cuestionar la jerarquía científica de la contabilidad.

La labor del A.I.C.P.A. se destaca ampliamente a través de su grupo especializado, el Comité de Procedimientos de Contabilidad, que en más de veinte años publicó en sus "Boletines de Investigación Contable" aspectos terminológicos y conceptuales referidos a los llamados P.C.G.A. El Comité de referencia fue luego transformado en Junta de Principios de Contabilidad (Accounting Principles Board) de dicho instituto, publicando sus criterios en las llamadas "Opinions".

En 1972 desaparece este último, sustituyéndose por el Comité de Normas de Contabilidad Financiera (Financial Standards Board) con el que prosigue su acción.

Los cambios en las denominaciones de "Procedimientos" por "Principios" y "Contabilidad" (a secas) por "Contabilidad Financiera" dan una idea de la evolución conceptual operada al respecto, según se podrá apreciar más adelante.

Es el destacado desarrollo de la profesión en Estados Unidos de Norteamérica⁶ la fuerza impulsora del avance de esta doctrina, lo que puede apreciarse a través de las entidades representativas y su "modus operandi" ya expuesto.

Sucesivamente aparecieron diversas Instituciones siendo las más caracterizadas, entre otras, las siguientes:

- A.A.A. — Asociación Nacional de Contadores (American Association of Accountants).
- A.A.A. — Asociación Americana de Contabilidad (American Accountants Association)

⁶ En lo sucesivo U.S.A.

A.I.C.P.A. — Instituto Americano de Contadores Públicos (American Institute of Certified Public Accountants).

F.E.I. — Instituto de Ejecutivos en Finanzas (Financial Executives Institute).

Países como Argentina, Brasil y México, por citar sólo los más caracterizados en este aspecto en América Latina, son fieles “receptores” de la acción a que nos hemos referido calcando su modelo “a imagen y semejanza” y operando en este sentido como sus mejores discípulos ⁷.

Notoriamente se aprecia la influencia norteamericana en este aspecto generalizada por las Conferencias Interamericanas de Contabilidad, sobre todo a partir de la IV (Nueva York, 1962), la proficua literatura divulgada internacionalmente y la actividad desplegada en cada país por las firmas auditoras estadounidenses.

Así pues, tal como el Instituto Americano de Contadores Públicos, funciona en Argentina el Instituto Técnico de Contadores Públicos; en Brasil el Instituto dos Contadores Públicos, hoy “Instituto dos Auditores “Independientes do Brasil” y en México el Instituto Mexicano de Contadores Públicos con idénticas funciones en lo que al tema se refiere, con sus Comisiones de Principios o Normas técnico—contables y la divulgación por Boletines impresos al efecto de sus “recomendaciones”; y ya más recientemente el ámbito se ha ensanchado hacia el este y el oeste, con la creación del “International Accounting Standard Committee” (I.A.S.C.) el que ya lanzó su norma N^o 1, cuyo texto incluiremos más adelante; este ente está integrado por: E.U.A., Irlanda, Australia, Canadá, México (único país latinoamericano), Francia, Países Bajos, Alemania, Japón y espera incorporar más.

En cuanto a las entidades financieras que apoyan la acción operada en este sentido por las instituciones profesionales, de igual modo que la Bolsa de Nueva York, que tanta participación tuvo en su medio al respecto, constituye el émulo de sus colegas argentina, brasilera y mexicana, llegando a emitir algunas normas técnicas, reglas y opiniones y así tal como la “Securities and Exchange Commission” (Comisión de Valores) la “Interstate Commerce Commission”, lo hace nuestra Bolsa de Comercio, la Bolsa de Valores de San Pablo, el Banco de Brasil, etc.

⁷ Véase el punto 3^o de la Resolución, sobre “Principios y normas...” de la VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas (1969) para el caso de nuestro país.

He aquí el estado en que se encuentran las “cosas” esbozado en breves trazos, respecto a la “gestión” profesional sobre las P.C.G.A.

LA CUESTION TERMINOLOGICA

En contabilidad el problema de la terminología es como en otras disciplinas, un aspecto no resuelto y que aún está en plena evolución, originando no pocas confusiones, errores y dando lugar a las más desarticuladas polémicas.

Con significados de distinta conceptualización y alcance, encontramos en algunos países los P.C.G.A. bajo las siguientes denominaciones: en la doctrina anglo—norteamericana como “generally accepted principles”; en Alemania, “Grundsätze für das Rechnungswesen” (principios para la contabilidad o de una ordenada contabilidad); en Francia, “principes” o “méthodes comptables”; Portugal, “saos (sanos) principios de contabilidad”; en los de habla hispana, bajo el nombre “principios de contabilidad” solamente, o con el calificativo de “generalmente aceptados”.

Tan diversos son los vocablos empleados para designar lo que se aspira lograr con los llamados P.C.G.A. que resulta oportuno comenzar por formar un elenco de aquellos y a continuación el significado que para cada uno da el Diccionario de la Real Academia Española, aclarando que es probable que todavía queden algunos sin incluir. Ellos son:

- principio ⁸
- “3. base, fundamento, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discuriendo en cualquier materia”
 - “4. Causa primitiva o promesa de una cosa, o aquello de que otra cosa procede de cualquier modo”
 - “7. Cualquiera de las primeras proposiciones o verdades por donde se empiezan a estudiar las facultades, y son los rudimentos y como fundamentos de ellos”.
 - “9. Cada una de las máximas particulares por donde cada cual se rige para sus operaciones o discursos”

⁸ El número antepuesto es el orden dado a cada acepción.

postulados	<p>"1. de postular, pedir, pretender"</p> <p>"2. Proposición cuya verdad se admite sin pruebas y que es necesaria para servir de base en ulteriores razonamientos"</p>
proposición	<p>"4. (mat.) Enunciación de una verdad demostrada o que se trata de demostrar"</p> <p>"5. (Ret.) Parte del discurso, en que se anuncia y expone aquello de que se quiere convencer y persuadir a los oyentes"</p>
norma	<p>"2. Regla que se debe seguir o a que se deben ajustar las operaciones"</p>
criterio	<p>"1. Norma para conocer la verdad"</p> <p>"2. Juicio o discernimiento"</p>
máxima	<p>"1. Regla, principio o proposición generalmente admitida por todos los que profesan una facultad o ciencia".</p> <p>"2. Sentencia, apotegma o doctrina buena para dirección de las acciones morales"</p> <p>"3. Idea, norma o designio a que se ajusta la manera de obrar"</p>
regla	<p>"3. Estado, constitución o modo de ejecutar una..."</p> <p>"4. Precepto, principio o máxima en las ciencias o artes"</p> <p>"5. Razón que debe servir de medida y a que se han de ajustar las acciones para que resulten rectas"</p> <p>"7. <i>Pauta</i> — 2. Cualquier instrumento o norma que sirve para gobernarse en la ejecución de una cosa"</p> <p>"8. Orden y concierto invariable que guardan las cosas naturales"</p>
convenio	<p>"Ajuste, convención, 2º) conveniencia, conformidad, <i>convenido</i>: (2º) que expresa conformidad y consentimiento; <i>convenir</i>: (1º) ser de un</p>

- mismo parecer y dictamen, 6º) ajustarse, componerse, concordarse; 7º) coincidir dos o más voluntades causando obligación”
- condiciones “1. Indole, naturaleza o propiedad de las cosas”
 “7. Calidad, circunstancia con que se hace o promete una cosa”
- cualidad “1. Cada una de las circunstancias o caracteres naturales adquiridos, que se distinguen a las personas o a las cosas”
 “2. Calidad, manera de ser de una persona o cosa; 2. carácter, genio, índole”
- elementos “4. Fundamento, móvil o parte integrante de una cosa”
 “7. Fundamentos o primeros principios de las ciencias y artes”
- fundamento “1. Principio y cimiento en que estriba y sobre que se funda un edificio u otra cosa”
 “3. Razón principal o motivo con que se pretende afianzar y asegurar una cosa”
- pautas “2. Cualquier instrumento o norma que sirve para gobernarse en la ejecución de una cosa”
- supuestos “2. Objeto y materia que no se expresa en la proposición, pero es aquello de que depende, o en que consiste o se funda la verdad de ella”
 “3. Hipótesis”
 “4. Todo ser que es principio de sus acciones”
 “5. Presupuesto en que se explican las operaciones de una partición”

Con estos antecedentes se puede encarar mejor el análisis de las manifestaciones que siguen.

LA CUESTION CONCEPTUAL

En donde radica la verdadera gravedad de la problemática de los P.C.G.A. es en el contenido que se pretende expresar con tal denominación, y, para analizarlos aún cuanto más no sea someramente, es preciso separar el tema en dos partes: “principios

de contabilidad primero”, y “generalmente aceptados” después, tratando de entresacar qué es lo que se quiere expresar teóricamente y operar prácticamente.

Pocas de las muchas opiniones vertidas sobre el tema son suficientes evidencias válidas para dar una idea sobre la desorientación reinante al respecto.

El pragmatismo de la doctrina anglo—norteamericana, propia de la idiosincracia de los individuos que la impusieron, les hace ver en este aspecto a la Contabilidad sólo como una técnica utilitaria (¿arte, sistema, procedimiento?), y es allí donde deberá buscarse el origen de la cuestión planteada y su falta de análisis con criterio (rigor) científico de la misma.

La importancia que los anglo-sajones dan a los estados contables y al “dictamen” del contador que lo formula, avalando con su opinión los contenidos de aquellos, los lleva a tratar de determinar bases o pautas que mediante su aplicación confirmen la calidad del trabajo presentado.

Este proceder incita a las instituciones profesionales (Asociación de Contadores) y entes empresariales (como Bolsa de Valores) a encarar en conjunto, sobre todo en U.S.A. la emisión en forma de pronunciamientos o de “opiniones”, de normas, guías o criterios para la formulación de estados contables, insistiendo para que a través de la autoridad del ente recomendante, se consideren de “general aceptación” —ya que no pueden ejercer su imposición de modo coercitivo— y ante la natural diversidad característica de los criterios aplicables a las diversas situaciones que pueden darse, llegan a admitir la aplicación de los emanados de “otras fuentes” que tengan un “soporte substancialmente autorizado” (substantial authoritative support), como lo constituyen tantos estudios realizados sobre la materia.

Tal es como surgen, según se ha dicho, en los años 1932—34 lo que se denominarán “principios de contabilidad generalmente aceptados”.

El A.I.C.P.A. crea a estos fines una Junta de Principios Contables que emite sus “opiniones” en los “Accounting Research Bulletin” como ya se expuso y en su Pronunciamiento N^o 4, indica expresamente como fuentes de los P.C.G.A. a:

- a) Las opiniones de la Junta de Principios Contables y los Boletines de Investigación Contable del A.I.C.P.A.
- b) Los pronunciamientos de la Comisión de Valores y Bolsas.

- c) Las prácticas contables vigentes en las áreas no cubiertas por las opiniones de la Junta de Principios Contables y los Boletines de Investigación Contable.
- d) Las publicaciones de organizaciones profesionales y las encuestas o estudios que exponen las prácticas predominantes o preferidas.
- e) Los textos de contabilidad para áreas no cubiertas por las citadas opiniones y Boletines de Investigación, en tanto exista el consenso de muchos autores sobre el tema.

Ahora bien, a poco andar surgen ya las disenciones, llegando A.C. Littleton de la Universidad de Illinois, (E.U.N.A.) en su "Structure of Accounting Theory" (Edición AM.ACC.ASS., 1953) a preguntarse si "habrá principios de contabilidad" señalando que: "en la contabilidad... principios son los elementos del saber y bases de acción que se tienen que tornar parte no consciente del proceso del pensamiento. No meros enunciados a memorizar para evocación, sino ideas básicas que ayudan a tomar decisiones racionales" ⁹. Tal duda es producto del criterio tecnicista de la contabilidad que lleva a los norteamericanos a razonar de esta forma.

A la escuela anglo-sajona parece no preocuparle mucho que la Contabilidad sea ciencia o no, resultando como propio de esta escuela, atender más a la técnica de "llevar la contabilidad" de las empresas y la extracción de estados contables, que en su fundamentación científica, de allí su enfático insistir en lo que dan en llamar "principios de contabilidad generalmente aceptados" a partir del inicio de la década del 30, y que pretenden sean empleados como normas o guías para la elaboración de aquellos.

Si bien es cierto que las normas contables en vigencia, o sea los llamados P.C.G.A. "se han estructurado sobre bases eminentemente prácticas y muchas veces, carentes de fundamento científico" ¹⁰ esto no quiere significar que debe negársele el carácter científico a la contabilidad.

Si "casi siempre se ha partido de situaciones vigentes o de necesidades reales para "armar" o "construir" principios teóricos que convalidaran lo vigente, o sirvieran para solucionar problemas

⁹ Citado por H. CARQUEJA: "Sãos Principios de Contabilidade". *Rev. de Contabilidade y Comercio*, Porto, año 1972, Nº 55, pág. 310.

¹⁰ LÓPEZ SANTISO, H.: *Ensayos sobre Teoría*, Ed. Macchi, pág. 23.

más o menos inmediatos" no se justifica la confusión reinante y, más aún, que se persista con el empirismo que sigue caracterizando su elucubración.

La contabilidad limitada a este propósito, como bien lo dice H. Carqueja, "es la expresión, medida y análisis de los medios a disposición de la unidad económica con vista a obtener informaciones sobre su situación y vida económica"¹¹ y en tal carácter (¿técnica?) debe proveer los procedimientos para el logro de tal cometido, y así para este autor debe entenderse por principios "contabilísticos" a estos fines: "el enunciado, tanto cuanto posible conciso, de las soluciones contabilísticas consideradas correctas"¹² esto es: regla o normas de operaciones, pero no como fundamentos científicos de la contabilidad.

H. Franco, basándose en la definición que: "Principio es la causa de la cual algo resulta o procede. Es el origen, o comienzo de un fenómeno o de una serie de fenómenos", establece que "los llamados "P.C.G.A." no son, en verdad, las causas generadoras de la contabilidad, sino simplemente normas y reglas, admitidas como preceptos básicos en que se deben asentar las registraciones contables y las demostraciones de ellos provenientes, con la finalidad de representar, de forma adecuada, la situación económica, patrimonial y financiera de una entidad, así como su resultado económico en determinado período administrativo". Concepto que reafirma, cuando los expresa como "preceptos necesarios para la función informativa de la contabilidad".

"Además de estos preceptos básicos, asiéntase también la Contabilidad en otras reglas convencionales pacíficamente (SIC) aceptados por los profesionales de la contabilidad como necesarias para la adecuada presentación del estado patrimonial y de los resultados del ejercicio, así como en criterios y sistemas de aplicación de esos preceptos y reglas, la que denominamos Normas de escrituración y de elaboración de las demostraciones contables"¹³.

Interpretados los P.C.G.A. como normas de acción, es interesante transcribir algunas manifestaciones al respecto.

¹¹ Citado por H. CARQUEJA: "Sãos Principios de Contabilidade". *Rev. de Contabilidade y Comercio*. Porto, año 1972, Nº 55, pág. 305.

¹² *Op. cit.* (Sãos Principios de...), pág. 309.

¹³ FRANCO, Hilario: "Principios de Contabilidade Geralmente Aceitos". *Rev. Paulista de Contabilidade*, año 1972, Nº 438, S. Pablo, Brasil, pág. 12.

En Brasil, el Instituto dos Contadores Públicos do Brasil, hoy Instituto dos Auditores Independientes do Brasil ¹⁴ cuando fijó en 1966 "Normas Disciplinadoras da Escrituração e da Elaboração de Balancos" definió los P.C.G.A. como:

"Las normas resultantes del desenvolvimiento de la aplicación práctica de los principios técnicos, emanados de la contabilidad, de uso predominante en el país y en las actividades en que se aplican, proporcionando interpretación uniforme de las demostraciones contables de ella resultante".

Según el Pronunciamiento N° 4 del Instituto Norteamericano de Contadores, los P.C.G.A.: "Comprenden el consenso de un momento dado, de cuáles son los recursos y obligaciones económicas que deben registrarse como activos y pasivos, qué cambios en los mismos deben consignarse, cuándo deben registrarse, cómo deben medirse dichos activos, pasivos y cambios registrados, qué información debe exponerse y cómo, qué tipos de estados contables deben prepararse..." lo que representa la aplicación de un procesamiento de elaboración y su producido.

Dealecsandris y Luppi, señalan que: "la expresión principios de contabilidad generalmente aceptados, implica la existencia de áreas conceptuales coincidentes en cuanto a restricciones básicas para la preparación de información de uso general" ¹⁵.

Por todo lo expuesto, entendemos que corresponde cambiar la denominación de "principios" por *normas* o *criterios*, y así evitar confusiones.

¿CUALES SON Y CUANTOS SON?

No tiene por objeto este trabajo ahondar en consideraciones profundas sobre cada uno de los cuestionados P.C.G.A.; sobre el particular hay numerosas e interesantes exposiciones, aunque no muy concordantes entre sí, sobre todo en lo que a cuantificación y cualificación se refiere y aunque bien merezca una concienzuda investigación, no es factible por ahora de incluir en los límites fijados para este trabajo.

¹⁴ FRANCO, Hilario: "Principios de Contabilidade Geralmente Aceitos". *Rev. Paulista de Contabilidade*, año 1972, N° 438, San Pablo, pág. 12.

¹⁵ DEALECSANDRIS y LUPPI: *Revista de Administração de Empresas*. Tomo 45, Bs. As., pág. 1021.

Los llamados P.C.G.A. según se expresa insistentemente, no están definitivamente fijados en ningún país del mundo, ni aun en aquellos en que los estudios contables y el ejercicio de la auditoría se encuentran en el más avanzado estado.

Hecho que confirma H. Franco al decir: "no obstante no están todavía definitivamente fijados y completamente catalogados todos los preceptos básicos y reglas convencionales" ... citando algunos que pueden considerarse generalmente aceptados "por constituirse en normas indispensables para la elaboración de la Escrituración y de las Demostraciones Contables en Brasil" ¹⁶.

Esta circunstancia que ya advertimos, se puede ejemplificar como sigue:

La Asociación Americana de Contabilidad reconoce sólo 4 "como conceptos o convencionalismos subyacentes" a saber: empresa, en marcha, entidad, moneda de cuenta, realización, para designarlos con los términos empleados en nuestro medio.

Sanders, Hatfield y Moore, recopilaron 25 principios de los cuales el Instituto Americano de Contadores publicó bajo el nombre "A Statement of Accounting Principles"; lo forman: 6 principios generales, 6 concernientes a las cuentas de Resultados, 8 relacionados a la naturaleza de las cuentas del Balance, 4 referentes al contenido de los estados consolidados, 1 acerca de los comentarios y notas al pie en los estados financieros.

Por considerarlos entre los precursores en la materia, ya que fueron estructurados hace más de treinta años, y aun a riesgo de tornar más extensa la exposición, se transcriben seguidamente ¹⁷.

I. PRINCIPIOS GENERALES

- I.A. La contabilidad debe aprovechar toda la información básica o importante de naturaleza financiera relativa a:
- a) La condición financiera o situación del negocio, y
 - b) Al incremento progresivo de los ingresos.
- I.B. Las operaciones que aumenten o disminuyan el capital deben distinguirse de aquéllas que aumenten o disminu-

¹⁶ *Op. cit.* (*Principios de...*).

¹⁷ Tomado de una traducción de A. MORALES ODENA: "Comentarios sobre teoría contable" — *Rev. Contaduría y Administración*, U.N.A., México, 1972, N° 66, pág. 80/83.

yan los ingresos, y cuando ambos tipos de cambio ocurren en una sola operación, debe mostrarse la aplicación o extensión de cada uno.

- I.C. Debe hacerse un registro histórico y digno de confianza de todas las operaciones del negocio; y tal registro debe ser analítico o susceptible de análisis subsecuentes, para prevenir la distinción necesaria entre capital e ingreso.
- I.D. El uso de activos permanentes implica la distribución de capital e ingreso sobre varios períodos contables; la exactitud de las cuentas depende en gran parte del ejercicio de un juicio competente para formular estas distribuciones.
- I.E. Las bases del tratamiento aplicado a las diversas partidas deben estar apegadas a la práctica consistente de uno a otro período; cuando exista cualquier cambio en el tratamiento, se hace necesario mencionar en forma expresa dicho cambio.
- I.F. El posible alcance de contingencias imprevistas de carácter adverso, hace necesario un tratamiento conservador de las partidas sobre las cuales se va a aplicar un juicio.

II. ESTADO DE RESULTADOS

- II.A. El estado de resultados debe mostrar, por el período que cubre: a) los ingresos obtenidos cualquiera que sea su origen, b) los costos y gastos de todas clases, y c) la utilidad neta.
- II.B. Sólo el ingreso realizado por la venta de mercancías o el rendimiento proveniente de servicios debe mostrarse en el estado de resultados. No deben ser computados los ingresos no realizados ni deben utilizarse éstos para absorber los cargos que propiamente deben disminuir los ingresos.
- II.C. Los ingresos obtenidos de otros medios que no sean los principales del negocio deben ser asentados separadamente.
- II.D. Los costos y gastos deben incluir:
 - a) Todos los costos corrientes de operación,
 - b) pérdidas del inventario durante el período,

- c) provisiones para pérdidas en otros activos circulantes, que se han hecho inminentes durante el período,
- d) distribuciones apropiadas para la depreciación, agotamiento o amortización de todos los activos sujetos a esos procesos.

II.E. Las partidas que no provengan de operaciones cotidianas están sujetas a información en términos que indiquen su naturaleza.

II.F. Hasta donde sea posible, la utilidad neta debe ser determinada de tal manera que no necesite corrección posterior. Sin embargo, cuando tal corrección sea necesaria, podrá efectuarse a través del ingreso ordinario sólo cuando no sea tan importante como para distorsionar el estado de resultados; de otro modo, deberá efectuarse a través del superávit ganado.

III. BALANCE GENERAL

III.A. El balance general debe mostrar: a) la naturaleza e importe de los activos, b) la naturaleza e importe de los pasivos, c) la naturaleza e importe del capital invertido, y d) los importes de las ganancias y del superávit de capital.

III.B. con referencia al activo fijo en el balance general:

1. El importe debe basarse sobre las cantidades invertidas en tales activos.
2. Las reservas para depreciación, agotamiento y amortización deben mostrar el prorrateo progresivo acumulado de su costo sobre su vida útil.
3. Se debe hacer una distinción apropiadamente: 1) activos tangibles, 2) intangibles, y 3) inversiones.

III.C. La adecuada presentación de los activos circulantes requiere:

1. que la inclusión o exclusión de las partidas en particular se determine sobre las mismas bases de tiempo que se apliquen a los pasivos circulantes;
2. que los valores en general, sean los más bajos entre costo, valor de reposición en el mercado o valor de realización, como pueda ser aplicable para diversas partidas;

3. que las reservas estén claramente asociadas con los activos circulantes a los cuales se aplican;
 - 4 que se haga mención por separado de las partidas que no correspondan al curso normal del negocio.
- III.D. En la información de cargos diferidos, debe darse particular cuidado:
1. a la distinción entre los cargos que tienen efecto en los beneficios de períodos futuros y las pérdidas efectivamente sufridas;
 2. a las bases de amortización, las cuales, en general deben estar de acuerdo con los períodos beneficiados por los cargos diferidos.
- III.E. Los pasivos contingentes deben hacerse notar en el balance general o en una nota al pie, siempre que sean relativamente importantes, inminentes y de importe razonablemente determinable.
- III.F. Las acciones readquiridas deben mostrarse como una deducción del capital social, a menos que excepcionales circunstancias justifiquen que se muestren como un activo, en cuyo caso debe ser dada a conocer la razón.
- III.G. La modificación del registro de activos fijos a un valor mayor, da por resultado un superávit de capital. La modificación del registro de un valor menor puede dar por resultado una disminución de capital, de superávit de capital o de superávit ganado, dependiendo de las circunstancias.
- III.H. El superávit de capital no debe ser utilizado para relevar, ni a los ingresos ni al superávit ganado, de cargos que deban hacérseles.

IV. ESTADOS CONSOLIDADOS

- IV.A. Los estados consolidados deben incluir solamente unidades que sean efectivamente controladas por la compañía matriz.
- IV.B. El importe al que el capital de una compañía subsidiaria es llevado en los libros de la compañía matriz, constituye en efecto una revaluación de las propiedades de la subsidiaria, ya sean tangibles o intangibles, y es reflejada como tal en el balance general consolidado.

IV.C. Los superávits de las subsidiarias, existentes en la época en que el control de ellas fue adquirido por una compañía matriz, no deben ser mostrados en el balance general consolidado, a su valor neto en los libros de la subsidiaria.

V. COMENTARIOS Y NOTA AL PIE

V.A. Los comentarios y notas al pie de razonable extensión y los anexos suplementarios, pueden ser usados para elucidar partidas que requieran explicación, así como para completar el contenido de los estados.

Paul Grady, en su "Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises" realizada por encargo de la "Junta de Principios de Contabilidad" del A.I.C.P.A. considerada la obra básica sobre el tema, enumera 32 principios de contabilidad agrupados en 5 objetivos. Según el Pronunciamiento N° 4 del A.I.C.P.A. los P.C.G.A. se dividen en tres categorías:

a) *Principios fundamentales*: forman la base del proceso contable conformando principios fundamentales de medición de los hechos a tener en cuenta en la contabilidad general y en el modo en que se efectuará la determinación del resultado.

b) *Principios operativos generales*: son reglas generales derivadas de los principios fundamentales, que guían la aplicación de los principios particulares, lo integran:

1) *Principios de selección y medición*:

- guían la selección de hechos a contabilizar,
- la asignación de importes monetarios.
- determinación de los efectos registrados,

2) *Principios particulares*

"Son reglas y procedimientos basados en los principios generales y sirven para definir el modo en que la información es procesada y presentada en situaciones determinadas".

Los Principios fundamentales se subdividen en:

- | | | | | |
|-------------------------------|---|--|---|--|
| 1) De medición | { | Principios de Reconocimiento de gastos | { | 1. Registro inicial de Activos y Pasivos.
2. Realización.
3. Asociación de causa y efecto (Compatibilización o apareamiento).
4. Asignación sistemática y racional.
5. Reconocimiento inmediato. |
| | | | | 6. Unidad de medida. |
| 2) Convenciones modificadoras | { | | | 1. Prudencia
2. Énfasis en los resultados.
3. Aplicación del criterio de la profesión contable en su conjunto |

A su vez los Principios operativos generales se dividen en:

- | | | |
|--|---|--|
| 1) Principios de selección y medición | { | 84 principios incluyendo los llamados "afines" |
| 2) Principios de presentación de estados contables | { | 19 principios incluyendo los llamados "afines" |

En tanto los Principios contables particulares, no aparecen enumerados en la Declaración aludida, los que suman *más de cien* ¹⁸.

Bajo el apelativo de "bosquejo del pensamiento y la acción contable (de la teoría y de la práctica)", P. Kemp ¹⁹, trata de

¹⁸ Citado por H. LÓPEZ SANTISO: *Ensayos sobre Técnica Contable*. Macchi, 1944, pág. 44.

Declaración N° 4 de la Junta de Principios de Contabilidad "Conceptos básicos y principios de Contabilidad Subyacentes en los estados contables de las empresas. (N. York, 1970).

¹⁹ KEMP, Patric S.: "Criterios para selección de la metodología contable". Publicado por la *Rev. Dirección y Control*, N° 106, México, junio 1971, pág. 16.

ordenar un poco los conceptos y así establece que en sucesión vertical:

Postulados contables se pueden definir como "amplias estipulaciones predominantes, sobre las cuales descansan los principios contables".

Principios contables: son categóricas guías de acción o directivas de amplia aplicación.

Procedimientos contables: constituyen guías de acción más reducidas o medios de aplicación de los principios contables.

Métodos contables: son medios diferentes de llevar a cabo los procedimientos contables ²⁰.

Y después de esta elucubración, agrega que ya "se usen estos términos y otras denominaciones para representar los diversos niveles del pensamiento así como de la acción contable, en realidad esto no tiene mucha importancia, siempre que se definan y usen consistentemente los términos"... "lo que tiene importancia es que estemos en aptitud de distinguirlos claramente dentro de diversos niveles" (pág. 16).

Así Kemp arguye que "el problema de la variación excesiva no parece presentarse a nivel de procedimiento", sino que "es al nivel de método" que ocurre y donde puede haber selección de métodos si hay alternativas de hacerlo y aunque sean considerados como "generalmente aceptados" (criterios abiertos) ya que la aplicación de uno, dará distintos valores, que si se aplicó el otro, lo cual al ser admisibles su empleo o por su "presentación razonable" carece de significado.

Con lo dicho deja revelada su despreocupación por una solución terminológica y conceptual a nivel científico; lo que no puede sorprendernos pues ya se había advertido sobre el pragmatismo y el confusionismo reinante.

Ahondando en el problema, desde una apreciación de carácter especulativo y con mayor propiedad, estamos de acuerdo con Drep cuando afirma: ²¹.

²⁰ Compárese con las acepciones del Diccionario citado.

²¹ DIEP DIEP, Daniel: "La contabilidad como Ciencia del Espiritu". Rev. Dirección y Control, Nº 102, México 1971, pág. 23.

“Los principios contables confirman la cientificidad de nuestra materia en tanto que reúnen los requisitos básicos: son universales, es decir, necesarios, insustituibles e indeformables a toda la gama del fenómeno contable”; son “fundamentales, es decir, susceptibles de una plena correspondencia a la naturaleza del tema que los constituye”; y son “fundamentantes”, es decir, capaces de sustentar la estructura práctica en su totalidad” y “si a la luz de estos requisitos se analizan los que suelen mencionarse como tales se observará que sólo se ha hablado de condiciones de registro, reglas de información, característica de alguna área de aplicación, instrumentos de registro, etc., *pero definitivamente no de principios contables*”²².

De tal manera son “considerados indebidamente como “principios” así como los mal llamados “sistemas” de valuación de inventarios y los supuestos “métodos” de depreciación. Con lo expuesto, este autor aclara acertadamente el problema.

Y si seguimos la polémica encontraremos que, además de las opiniones ya citadas, los llamados P.C.G.A. *no son tales*, sino que para:

- La American Accounting Association, son: “conceptos o convencionalismos subyacentes” *.
- VII^o Asamblea de Graduados en C. Económicas, 1969: “Principios y normas técnico contables” integradas por: *Postulado básico* (o principios fundamentales, principios generales y normas particulares) *.
- Hrold Bierman²³. “La Contabilidad financiera opera bajo un patrón consistente entre ciertas normas y lineamientos que comprenden diversas convenciones, conceptos, principios y estándares.
- Carman G. Blough: “toda consideración sobre principios de contabilidad descansa en cierto número de “suposiciones básicas”²⁴.

²² Lo subrayado es nuestro.

* Tomados de definiciones ya expuestas en este trabajo.

²³ Teoría de la Contabilidad financiera (Citado por MORALES ODENA, F., *Op. cit.* (“Comentarios sobre...”), pág. 85.

²⁴ *Manual del Contador Público, I.M.P.C.*, 1970, citado por MORALES ODENA, A., *Op. cit.* (“Comentarios...”), p. 84.

- Conferencias Interamericanas de Contabilidad (C.I.C.): “Principios y normas técnicas” *.
- De Alecsandris R. y Luppi J.: “restricciones básicas” “presupuestos”, “características o cualidades”, “criterios” *.
- Diep Diep, Daniel, son: “condiciones de registro”, “reglas de información”, “características de alguna área de aplicación”, “instrumentos de registros” pero definitivamente no principios contables”.
- Hilario Franco: “normas y reglas admitidas como preceptos básicos”... “Otras reglas convencionales” *.
- Instituto dos Contadores Públicos do Brasil: “normas resultantes” *.
- Kemp, Patricio S.: En sucesión vertical. están conformadas por: “postulados contables”, “procedimientos contables”, “métodos contables (medios) y son “categóricas guías de acción o directivas” *.
- Lazzatti, S. C.: “Elementos”, “condiciones generales”, “distribución”.
- Lisdero A. y Valderrama J.: “Supuestos básicos” *.
- P. y C. William W. y White John A.: “La comprensión de los principios debe partir del reconocimiento de cuatro “grandes conceptos”... ²⁵.

En fin, no podemos predecir cuándo ni cómo terminará esta polémica, por el momento la confusión terminológica y conceptual subsiste.

LOS P.C.G.A. EN NUESTRO PAIS

En nuestro país el tema nació a la luz pública en un trabajo que se llama “Normas Mínimas para la Confección de Estados Contables” y fue aprobado por la VI Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas, Buenos Aires (1962) por la “Comisión de Principios Contables” y merece acotarse que dio marco a la iniciación de una etapa relevante en el quehacer profesional.

A dicho trabajo se lo presenta al poco tiempo con similares títulos y contenido mejorado, a los siguientes eventos:

²⁵ Principios fundamentales de Contabilidad, citado por A. MORALES ODENA, *Op. cit.* (“Comentarios...”), pág. 86.

* Tomados de definiciones ya expuestas en este trabajo.

- VI Conferencia Interamericana de Contabilidad (Nueva York, Setiembre 1962) como: “Principios y normas técnico-contables para la preparación de los estados financieros con indicaciones acerca de su forma y contenido y sobre los dictámenes que respecto a los mismos emitan los profesionales independientes”.
- VII Conferencia Interamericana de Contabilidad (Mar del Plata, Noviembre 1965) “Principios y normas técnico-contables generalmente aceptadas para la preparación de los estados financieros”, separando los aspectos relacionados con la “Forma y contenido de los estados financieros”.
- VIII Convención Nacional de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (San Juan 1966), con igual título.
- VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas (Avellaneda, Setiembre 1969) como “Principios y normas técnico-contables generalmente aceptados para la preparación de los estados financieros” (casi sin variantes adopta los formulados por la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad).
- Instituto Técnico de Contadores Públicos — Dictamen 1, Bs. As. Diciembre 1971.

“Normas específicas sobre dictámenes de Contadores Públicos referentes a estados contables”.

Quedando hasta ahora en “vigencia” para los contadores que “certifiquen” balances recomendando adoptar los llamados “*Principios y Normas Técnico-Contables generalmente aceptados para la preparación de los Estados Financieros*”²⁶.

- A) *Postulado básico o Principios fundamentales*
Equidad (“de orientación”... “ante intereses opuestos” en conflicto);
- B) *Principios generales* (“presupuestos que hacen a la estructura general”).
 - 1) *Ente* (“se refieren siempre a un ente”... “distinto del de persona”).

²⁶ Se transcriben en forma muy resumida, por ser público y notorio su conocimiento, surgidas de la Recomendación aprobada por la VII C.I.C. y adoptada por la VII Asamblea de Graduados en C. Económicas (1969).

- 2) *Bienes económicos* (se refieren siempre a... "bienes materiales o inmateriales que posean valor económico... valuables en moneda);
- 3) *Moneda de cuenta* (... "para reducir todos los componentes heterogéneos es factible la corrección mediante mecanismos de ajuste);
- 4) *Empresa en marcha* (se refiere, a estas... salvo indicación expresa en contrario);
- 5) *Valuación al costo* (adquisición, de producción, salvo circunstancia especial que justifique la aplicación de otro criterio);
- 6) *Ejercicio* (de igual duración,... para medir el resultado);
- 7) *Devengado* (para establecer el resultado sin considerar si se han cobrado o pagado);
- 8) *Objetividad* (los cambios en los activos y pasivos... y patrimonio neto deben reconocerse en los registros; tan pronto como sea posible medirlos objetivamente);
- 9) *Realización* (los resultados económicos sólo deben computarse cuando sean realizados de operaciones perfeccionadas,... participa del concepto de devengado);
- 10) *Prudencia* (elegir entre dos valores para un elemento de activo... por el más bajo... o la alícuota del propietario que sea menor);
- 11) *Uniformidad* ("los principios generales... deben ser aplicados uniformemente de un ejercicio a otro"...; "nota aclaratoria por cualquier cambio de importancia");
- 12) *Materialidad* (significatividad o importancia relativa; "actuar con sentido práctico");
- 13) *Exposición* (de "los estados financieros"... deben contener toda la información y discriminación básica y adicional... necesaria para una adecuada interpretación de la situación financiera y de los resultados económicos).

IV) EVENTUALIDADES O CONTINGENCIAS

("que pueden afectar al patrimonio... pueden expresarse en cuentas de orden o mediante notas)...

Sin menoscabar el respeto por las normas aludidas, breves referencias a opiniones vertidas sobre el particular nos darán la pau-

ta de la situación reinante en cuanto a su consideración como "principios" o no, sosteniendo que por su importancia merece un tratamiento más completo en un trabajo dedicado a tal objetivo; no obstante los hay y de importancia, referido al tema y que si bien conceptualizan más el problema, no se dispone hasta ahora de un "texto ordenado" más perfeccionado que el último citado, no obstante ser de observancia en el ejercicio profesional.

Deteniéndonos brevemente en los criterios vertidos sobre el tema en causa, pueden apreciarse las discrepancias existentes respecto a cada uno de los "principios y normas" antedichas.

Comencemos a decir acorde con Lisdero A. y Valderrama J. que los P.C.G.A. "no están ordenados en niveles de generalidad e importancia y de ellos no surge claramente cuáles son las definiciones fundamentales ni cuáles son el o los objetivos a alcanzar, sólo se limitan a exponer los criterios por los cuales se puede alcanzar un resultado cuya definición, necesidad están lejos de ser claras y definidas"²⁷.

Ahora bien, particularmente para cada uno o por afinidad objetiva, se señalan algunas disenciones formuladas por caracterizados autores que han abordado el tema, así para:

Ente: Según manifiesta Dealecsandris y Luppi, "mencionar como principio contable que los estados financieros se refieren siempre a un ente, es evidentemente superfluo, mal podrían prepararse informes patrimoniales" por lo tanto no lo consideran P.C.G.A.²⁸.

Devengado: Carlos A. Raimondi concluye luego de un análisis que "el supuesto principio o postulado básico de los principios y normas" denominado de equidad "carece de sustento teórico: lo que debe exigirse —dice— es la aplicación estricta del principio del devengamiento con arreglo a criterios lógicos aplicados con carácter uniforme" y "que el devengamiento debería ser el principio básico para la formulación de estados contables de empresas en marcha" señalando "que la actual definición contenida en los "principios" y normas no es satisfactoria y debiera ser reemplazada"²⁹.

²⁷ LISDERO, Arturo y VALDERRAMA, Jorge: "Ensayos sobre los P. C. G.A. *Revista de Administración de Empresas*, N° 48, Marzo 1974, Bs. As. p. 1124.

²⁸ DEALECSANDRIS, R. P. y LUPPI, Hugo A.: "Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados". *Rev. Administración de Empresas*, N° 35, Febrero de 1973, Bs. As., pág. 1019.

²⁹ RAIMONDI, Carlos A.: "El Principio Contable del Devengamiento", trabajo presentado a la VIII Asamblea de Graduados en Ciencias Económicas, Bahía Blanca, 1971.

Bienes Económicos y Moneda de Cuenta: Dealecsandris y Luppi manifiestan sobre el particular, que los estados contables al informar sobre el patrimonio y los resultados, “debe estar sobreentendido que tales elementos están constituidos por bienes materiales e inmateriales que posean valor económico” y además la forma generalizada —no solamente en contabilidad— de expresar “la medida de ese patrimonio o de los resultados, es a través de términos monetarios, de ahí que entendemos —dicen— que los principios denominados “bienes económicos” y “moneda de cuenta” son simplemente presupuestos de hecho o de derecho, con lo que, de acuerdo con nuestra proposición, tales enunciados no constituyen P.C.G.A.”³⁰.

Empresa en Marcha: Los ya mencionados autores al referirse a este epígrafe señalan que “los estados contables de empresas que actúan normalmente en el mercado y en las que se presume la continuidad y proyección futura de las operaciones, tanto el patrimonio como los resultados deben ser medidos siguiendo convenciones técnicas que gocen de aceptación general”³¹.

Para casos especiales que no sean como los indicados más arriba (fusión, disolución, retiro de parte, compra de parte, etc.) “hace que necesariamente se deje de lado la aplicación de las citadas convenciones” y “por tanto, si la definición de las convenciones tienen su basamento en la información a terceros para uso general, es totalmente innecesario sentar, como principio general el presupuesto de hecho sobre el que se basa”. Es conclusión lógica que el principio denominado empresa en marcha es innecesario y debe ser desechado como tal”³².

Ejercicio: Según el criterio de Dealecsandris y Luppi, lo expuesto a los anteriores “convalida el aserto de que *ejercicio* no constituye un principio generalmente aceptado de contabilidad, sino que se fundamenta en factores legales y de índole práctica”³³, señalando que, los requisitos legales o contractuales “obligan a la presentación de la información patrimonial y de resultados en determinados intervalos de tiempo” y aun cuando “la segmentación convencional y arbitraria de la vida de las empresas

³⁰ *Op. Cit. (Los Principios...)*, pág. 1019.

³¹ *Op. Cit. (Los Principios...)* pág. 1019.

³² *Op. Cit. (Los Principios...)* pág. 1019.

³³ *Op. Cit. (Los Principios...)* pág. 1019.

en ejercicios anuales, para satisfacer tales requerimientos no obedece a razones de técnica contable, aunque sí, la técnica contable está influida por tal circunstancia y desarrolla su teoría para asignar adecuadamente los resultados a cada ejercicio y proporcionar información patrimonial razonable al fin de cada uno de ellos”³⁴.

Objetividad: Siguiendo a los autores ya citados³⁵, al respecto señalan que “todo producto de un proceso informativo debe reunir algunas condiciones o cualidades que configuren su validez” por ello, “claridad, objetividad, relevancia, son algunos de los aspectos que conforman las condiciones que debe reunir cualquier tipo de información para que sea útil” y añaden “tales cualidades son tan genéricas y evidentes que no puede suponerse que la información se transmita dejando de lado dichas pautas”, razón por la cual catalogan esta norma como “características o cualidades de la información” dentro de las que incluyen “conceptos tales como objetividad, significatividad y exposición” entendiéndose que “no deben ser incluidos entre los P.C.G.A. puesto que constituyen características o pautas genéricas de todo tipo de información, y además, porque en el caso de la información específicamente contable la falta de tales requisitos —a contrario sensu— estaría comprendida en normas de tipo ético...”.

Uniformidad: (Consistencia o consecuencia): Sobre este aspecto, Dealecsandris y Luppi aducen que “parecería ser un requisito imprescindible de la información contable que la aplicación de algunas técnicas o criterios principalmente referidos a valuación patrimonial, sea realizado uniformemente de ejercicio en ejercicio”³⁶.

Esta posición es la que justifica la inclusión dentro de la enunciación de los P.C.G.A. de “uniformidad” también conocido como “consistencia” o “consecuencia”³⁶.

“Con estos argumentos en contra de la referida posición, fundamentamos nuestro aserto de que uniformidad es una característica o cualidad de toda información cuantitativa que se suministra en diferentes períodos ya que se requiere que ella sea

³⁴ *Op. Cit.* (*Los Principios...*), págs. 1019/1020.

³⁵ DEALECSANDRIS y LUPPI, *Op. Cit.* (“*Los Principios...*”), página 1019/1020.

³⁶ *Idem*, *Op. Cit.* (“*Los Principios...*”), pág. 1020.

comparable y preparada sobre bases más o menos estables. Esto no es más que afirmar de otra manera que debe ser útil a la finalidad que debe cumplir; por lo que ya se indicó, no debe ser incluida entre los P.C.G.A.”³⁶.

Tampoco Lisdero A. y Valderrama J. aceptan como “principios contables el de exposición y el de uniformidad puesto que constituyen características o pautas genéricas de todo tipo de información”³⁷.

Significatividad: (Materialidad, del inglés “materiality”; importancia relativa; significación relativa).

La VII C.I.C. incluyó materialidad o significación de importancia relativa, con carácter de principio, pero al analizar el concepto que se considera bajo tal denominación, se advierte que es un criterio previo, por lo que “al ponderar la correcta aplicación de los principios y normas particulares debe necesariamente actuarse con sentido práctico” esto es, considerar los hechos o valores según su importancia “razonable”, según como afecte la información, el “juicio” o la “conducta” del usuario de la misma.

Por ello Paul Grady, citado por E. Fowler Newton, en su trabajo “Inventory of generally accepted accounting principles for business enterprises” (1965), sugiere como norma que “una declaración, un hecho o un ítem es significativo si, dando plena consideración a las circunstancias que lo rodean, tal como existen en ese momento, es de tal naturaleza que su demostración o la forma en que es tratado, podría probablemente influenciar o provocar un cambio en el juicio y conducta de una persona razonable”³⁸.

Para E. Fowler Newton es este “un aspecto a ser tenido en cuenta para ponderar la correcta aplicación de los principios y normas que sí atacan los problemas básicos de la contabilidad. Por lo tanto puede decirse que *no es este un principio contable* sino una pauta a seguir para la aplicación de los P.N.C.G.A.”³⁹, y reafirma su importancia agregando que “el siguiente principio general establecido por la legislación que, en la República Argentina, establece el régimen para las sociedades comerciales al

³⁶ Idem, *Op. Cit.* (“Los Principios...”), pág. 1020.

³⁷ LISDERO, A. y VALDERRAMA, J., (*Ensayo sobre...*), pág. 1125.

³⁸ FOWLER NEWTON, E.: “El concepto de significatividad”, *Rev. Administración de Empresas*, Bs. As., N° 45, pág. 814.

³⁹ Idem, *Op. Cit.* pág. 809; Lo subrayado es nuestro.

referirse a los requisitos de presentación de estados contables de ciertas sociedades; cuando los montos involucrados sean de insignificancia relativa a los efectos de una apropiada interpretación, serán incluidos en rubros de conceptos diversos”⁴⁰.

No hay dudas que este concepto tiene una extensión muy elástica, según el criterio de cada interesado individualmente considerado, pero ¿hasta dónde llega el límite de lo que es significativo o no?, ¿puede establecerse un patrón de medida más concreto que el criterio propio de cada uno?

Finalmente, para no extendernos más en el contenido del tema, señalemos que: para Dealecsandris y Luppi⁴¹, el único que justifica su vigencia como P.C.G.A. sería el que conforme el concepto de ganancia realizada; integrado por los que denomina “criterios contables básicos”, a saber:

- Valuación al costo,
- Prudencia,
- Realización y
- Devengado;

Porque entienden que son diversas facetas de una única convención o restricción fundamental: la determinación de resultados, causa o efecto, según el ángulo de análisis, de la valuación del patrimonio en dos momentos diferentes de tiempo”⁴².

Para H. Bértora⁴³, “no son principios” los siguientes:

- Valuación al costo,
- Devengado,
- Realizado,
- Prudencia y
- Significatividad.

Lisdero A. y Valderrama J., luego de una serie de consideraciones respecto a la información “que se desea obtener” y las

⁴⁰ Idem, *Op. Cit.* pág. 808.

⁴¹ DEALECSANDRIS y LUPPI, *Op. cit. (Los Principios...)*, pág. 1020.

⁴² Idem, *Op. Cit. (Los Principios.)*, pág. 1020.

⁴³ BÉRTORA, Héctor A.: “Normas Contables de Aceptación General”, citado por H. LÓPEZ SANTISO, *Op. Cit. (Ensayos...)*, pág. 42.

características de la misma, tratando de definir "el objetivo a alcanzar", afirman que:

1) "si la contabilidad se ocupa de controlar e informar necesita":

- a) un ente,
- b) una moneda de cuenta.

2) "si el balance de ejercicio se elabora fundamentalmente con la finalidad de determinar el resultado de ejercicio" requiere:

- a) la existencia de bienes económicos,
- b) una moneda de cuenta,
- c) la existencia de una empresa en marcha,
- d) la fijación de un ejercicio.

3) "si la utilidad del ejercicio... es informada a terceros para que basen sus decisiones..., retirarla de la empresa, o pago de impuestos..." resulta necesario que en tal determinación se sigan criterios de aceptación general y controlables por otras personas "por lo que se deduce que la información debe tener algunas características impuestas por definición, tales como:

- a) objetividad,
- b) significatividad,
- c) prudencia.

y finalizan diciendo que, por lo expuesto, "todos los P.C.G.A. permanecen como supuestos dentro de la definición del objetivo propuesto quedando exceptuados algunos (exposición, uniformidad, y realización)" a lo que añaden su enfoque según el cual, el único objetivo del balance de ejercicio es la determinación del resultado del período y la "utilidad contable" definida "como aquella porción del incremento patrimonial... que se considera separable o consumible sin perjudicar el futuro de la empresa" en base a lo cual "partiendo del supuesto precedente se indica que los actuales *principios* (ente, bienes económicos, moneda de cuenta, empresa en marcha y ejercicio) pasan a ser supuestos básicos o partes de la definición del objetivo dejando de ser *criterios o reglas* a seguir; como su actual denominación parece sugerir"⁴⁴.

⁴⁴ LISDERO A. y VALDERRAMA, J.: *Op. Cit. (Ensayos sobre...)*, págs. 1024/1026.

Y de igual forma podrían insertarse criterios sustentados por los demás tratadistas lo cual no haría más que confirmar el "caos" reinante, sobre el particular.

ACERCA DE LA ACEPTACION GENERAL

La "aceptación general" de los llamados principios de contabilidad es hasta ahora otro problema no resuelto, por lo que cabe preguntarse al abordar el tema:

- 1) ¿Es válida igualmente para todos la adopción de una determinada doctrina, que supone debe llegarse para ello?
- 2) ¿Se presumen correctos, tal presunción es definitiva e indiscutible, son inamovibles?
- 3) La asociación profesional, ¿qué autoridad científica reconocida tiene para declararlos "generalmente aceptados"?, ¿el simple acuerdo de unos pocos?
- 4) La divulgación de ellos, ¿es suficiente para su aceptación general?
- 5) Las disposiciones legales, de las que no puede negarse su existencia y que se refieren a aspectos contables, ¿son "principios de contabilidad" y deben considerarse "generalmente aceptados"?
- 6) La infracción a su cumplimiento, ¿a qué sanciones da lugar?

Aunque las "Normas Técnico—contables" vigentes señalen al respecto que la autoridad "que da la experiencia apoyada por una continua y sólida práctica en el terreno contable, completada con los dictados de buena literatura técnica en la materia, robustecida por recomendaciones que emanan de organismos profesionales..." y "por más familiar" que nos resulte la expresión P. C.G.A., tal como reza la disposición emanada de nuestro organismo profesional, debemos reconocer que no es suficientemente comprendida ni tiene fuerza para imponer su observancia; la práctica muestra ejemplos en los que hay profesionales que no las aplican, ya sea en todo o en parte, y hasta hay quienes prefieren desconocerlas, acatando sólo las dispuestas legalmente ⁴⁵.

⁴⁵ Cfr. VII ASAMBLEA NACIONAL, *Op. Cit.* (*Principios y Normas Técnico-contables...*), introducción.

Pero es innegable que existen principios generalmente aceptados y *principios legalmente impuestos*, estos últimos son los que prescribe nuestra legislación tributaria y comercial, como disposiciones que comportan soluciones al quehacer técnico de la contabilidad y aún a la misma actividad profesional y son de *aceptación legal o legalmente aceptados*.

Al respecto H. Carqueja señala, "es evidente el interés legal en la indicación de los criterios distintivos de las soluciones contables aceptables", pero se pregunta, las soluciones que dispone la ley, aunque suscitadamente adoptadas ¿son las convenientes y a ello responde: "la conformidad legal de una solución contable, en general, nada garante sobre su corrección" y aunque emane de haber "corrido vista" o dado participación a profesionales de la especialidad, tampoco le da carácter "universal", siempre será el "parecer" o la opinión de un grupo selecto y no de la "generalidad" pretendida⁴⁶.

Por otra parte, no puede negarse la imposición de normas a que se debe ajustar la contabilidad de las empresas a través de leyes, decretos y reglamentaciones del Estado y aun cuando la expresión de entidades profesionales, autores y expertos coinciden unánimemente sobre lo nefasto o inconveniencias de tal proceder, el caso es real y resulta que, en lugar de *legislarse* menos lo es cada día más, por lo cual puede decirse que hasta ahora venimos operando con las dos posiciones: los "principios recomendados" y los "legalmente impuestos", lo que hace pensar si la solución no podría venir impuesta de un organismo mixto, tal como en Francia, en la que participen en armónica conjunción los representantes de todos los sectores interesados en la *Normalización* (Estado, Empresas, Entidades Profesionales, Financieras y Científicas, etc.). En tanto hasta ahora debemos adoptar para seguir operando en la materia, ambos "paquetes" de normas, considerando a las primeras como aceptables y las segundas, sólo por ser impuestas por el Estado, acatándolas por temor a la sanción aunque a pesar de esto, no lo son en extremo.

En nuestro país, ya lo dice López Santiso⁴⁷, en cuanto a la creación de normas contables "la situación en Argentina es bastante confusa" y lo mismo ocurre en los demás países donde impera la doctrina en causa.

⁴⁶ CARQUEJA, H.: *Op. Cit.* (*Saños Principios...*), pág. 306 y 311.

⁴⁷ LÓPEZ SANTISO, H.: *Op. Cit.* (*Ensayos...*); pág. 19.

Emiten normas contables *sin fuerza legal* dirigidas a los profesionales, los Consejos Profesionales (o Colegios de Graduados, donde no se los denomina Consejos) y el Instituto Técnico de Contadores Públicos (I.T.C.P.) dependiente de la Federación de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas.

En forma de disposición reglamentaria, y *con fuerza legal*, los organismos gubernamentales, entre otros:

La Dirección General Impositiva;

La Inspección General de Personas Jurídicas;

El Banco Central de la República Argentina;

La Superintendencia de Seguros de la Nación;

El Instituto Nacional de Acción Social;

La Caja Federal de Ahorro y Préstamos para la Vivienda,

Bolsa de Comercio de Buenos Aires, etc. por sólo citar las nacionales.

Para ampliar más lo expuesto, es dable agregar que el Instituto Técnico de Contadores Públicos, organismo creado en Buenos Aires, inspirado en el American Institute of Certified Public Accountants (U.S.A.), sigue para promulgar una norma, más o menos el mismo procedimiento que éste, cuando no la copia.

Partiendo de sugerencias, por que no puede imponer, el I.T.C.P. emite a través de "recomendaciones", sus opiniones conforme la doctrina adoptada, tales recomendaciones al ser aprobadas por la Junta Directiva de la Federación Argentina de Colegios de Graduados (Entidad de la que depende el I.T.C.P.) y luego de transcurrido un año de su publicación y no habiendo opiniones adversas, las considera válidas quedando así transformadas en "Dictámenes".

Los dictámenes son los *principios y normas contables* que la profesión deberá considerar "generalmente aceptados"⁴⁸.

Pero, al decir de H. López Santiso, lo que evidentemente deja que desear es el régimen normativo de emisión de disposiciones técnicas a aplicar, aunque a juicio de este autor "el problema mejoró algo a partir de 1968 en la creación del I.T.C.P... tal mejoramiento se ve trabado por tres factores principales:

⁴⁸ Véase la esquematización del nacimiento de los P.C.G.A. en el capítulo referido a la teoría contable.

- La defectuosa estructura del Instituto;
- La carencia de recursos aplicables a su labor;
- La falta de ordenamiento de las instituciones de la profesión en general ⁴⁹.

El mismo problema se presenta en los países que adoptaron la doctrina norteamericana, "la inexistencia de una organización formal emisora de las disposiciones técnicas a aplicar, ha creado en el ámbito en que debe moverse la Contabilidad, un vacío de poder que ha tratado de ser llenado desordenadamente por otros organismos no profesionales ni técnicos que nada tienen que ver con la generación de normas (y sí, tal vez, con el control de su aplicación dentro de su esfera de actuación)" y finaliza el autor citado diciendo: "el resultado de eso constituye un mosaico de normas que está en vigencia, a través de los cuales se ha tratado de solucionar el problema del momento, pero sin una política coherente ni a mediano ni a largo plazo. A veces atendiendo solamente intereses respetables pero sectoriales y generalmente, cometiendo errores técnicos de grueso calibre" ⁴⁹.

Cerramos el punto agregando que, a veces, no todas, al decir de H. Carqueja "no es necesario que el principio tenga aceptación generalizada y puede no haber consignación expresa del principio involucrado. Si hubiera remisión legal hacia los sanos principios de contabilidad, la iniciativa de las asociaciones profesionales y la doctrina pueden crear un cuadro simultáneamente seguro y maleable" por lo que "la solución se presenta como atractiva" ⁵⁰.

En Europa continental no se piensa respecto a la contabilidad como en los E. U. A. e Inglaterra (escuela anglo-sajona).

Sin despreocuparse de la aplicación práctica (técnica), atienden también el aspecto conceptual (científico) y no se concretan temáticamente en el objeto fundamental de la contabilidad como productora de estados contables para ser entregados a los inversores o financistas, ni hacen incapié en la revisión (auditoría) de los mismos, a través del ejercicio de la profesión del contador independiente. Contrasta esta situación con la diametralmente opuesta que profesa la doctrina anglo-sajona sobre la contabilidad, según podrá apreciarse a través de lo expuesto.

⁴⁹ LÓPEZ SANTISO, H., *Op. Cit. (Ensayos...)*, pág. 31/32.

⁵⁰ CARQUEJA, H.: *Op. Cit. (Sob. Principios...)*, pág. 319.

Se insertan algunos comentarios en los que autores europeos satirizan la insistente atención que la doctrina norteamericana presta a los P.C.G.A., sin haber aún resuelto concretamente la cuestión.

De esta forma se expresa Pierre Lauzel de la escuela francesa, al respecto "en lo que concierne, por ejemplo, la fórmula (casi sacramental) que se refiere a "principios generalmente aceptados" para "certificar" los balances, las dudas sobre su eficacia se expresan de tanto en tanto claramente en la prensa especializada". "Ciertos autores constatan que la palabra *principle* no tiene una significación precisa y que los *generally admitted principles* permiten recurrir a métodos de valuación (las existencias, por ejemplo) muy variables en el tiempo y en el espacio".

"Otros llegaron hasta proponer que a los principios generalmente admitidos se ose sustituirlos por principios dignos de ser admitidos" ⁵¹.

P. Lauzel advierte que entre los autores norteamericanos hay "controversias apasionadas" y reconocen la gravedad de la situación formulando un dilema que resume así "o bien nuestras asociaciones son capaces de adoptar los materiales necesarios y suficientes para la elaboración de una doctrina susceptible de poner en orden la presentación de las cuentas, o bien este rol deberá ser asumido por un organismo sujeto a las instrucciones del Estado (por ejemplo: La Securities Commission) ⁵².

A. Pimenta ⁵² al referirse a los principios de contabilidad, da a entender que son como "una especie de libro de recetas para la cocinera, o algo semejante a los "test" en psicología, cualquier cosa que otros piensen, escojan o experimenten tiene que aplicarse" y añade que un esquema obligatorio más o menos amplio, aunque con la obligación de adoptarlo, es la "patita hecha" (pá-pinha feita) y por eso mismo, una invitación al estancamiento—lo que es todo cuanto de más antitético pueda concebirse en una ciencia en constante evolución como la contabilidad", señala además en un apartado "no tengo la menor duda de que la contabilidad es una ciencia— una ciencia extraordinariamente difícil y apasionante" y añade "el mal está, precisamente, en que en la práctica, ella viene siendo tratada y utilizada tal como si fuese

⁵¹ LAUZEL PIERRE, *Le Plan Comptable Français*, Presses Universitaires de France, 1965, pág. 25/26.

⁵² LAUZEL P. (*Op. Cit.*), p. 26 cita a Lewis Ch. A. "Are the principles of Accounting?" en *The Accounting Review*, Abril 1959, p.p. 239/242.

una simple técnica” manifestando que esta concepción llevó al Dr. Gonçalves Da Silva a escribir hace unos buenos treinta y tantos años, que “é a vergonha dos contabilistas” refiriéndose a la regularmentação legal da escrituração mercantil”, a lo que a no dudar se llegará si los contadores no se ponen antes de acuerdo ⁵³.

¿QUE PASA EN OTROS PAISES?

En *Inglaterra*, “al contrario de lo que por regla general se piensa entre nos, (se refiere a los portugueses, pero es aplicable también a nosotros)... ocupa, actualmente un lugar muy modesto en los dominios de la contabilidad” ⁵⁴.

Edward Stamp, citado por A. Pimenta, escribe “de tiempo en tiempo el “English Institute” ha publicado “recommendations on Accounting Principles” que se dice indican la mejor práctica, pero tales recomendaciones raramente pueden ser tomadas como ejemplo a seguir. Por el contrario ellas han consistido, casi invariablemente, en generalizaciones o codificaciones de la práctica corriente y han tenido apoyo en escasa o ninguna investigación formal” y lo que es más serio, las recomendaciones carecen de cualquier fundamentación teórica amplia de los principios generales, en el verdadero sentido de la palabra principios”.

“La impresión general que se recoge es la de una tentativa, algo menos que enérgica en el sentido de tapar los agujeros a medida que ellos van surgiendo” ⁵⁵.

En *Brasil* el Banco Central de Brasil con la colaboración del Instituto de Auditores Independientes do Brasil (ex Instituto de Contadores Públicos) y de la Bolsa de Valores de San Pablo por circular 179 (11|5|72) en el capítulo II, estableció las Normas y Principios de Contabilidad, subdivididos en 5 grupos a saber:

- 1 — Normas de escrituración;
- 2 — Criterios de valuación, amortización y depreciación de los elementos patrimoniales a efectos de Balance;
- 3 — Criterios generales para la formación de reservas y provisiones;

⁵³ PIMENTA A., *Op. Cit.*, (*Algumas Reflexões...*), p. 219.

⁵⁴ y ⁵⁵ *Idem anterior, op. cit.* pág. 231.

- 4 — Criterios generales para clasificación del Balance patrimonial;
- 5 — Criterios generales para presentación gráfica del Balance Patrimonial y Demostrativo de Resultados ⁵⁶.

Estos, desarrollados analíticamente e indicando los distintos aspectos que comprenden y con el agregado de otros según criterio del articulista, fueron presentados en un trabajo sobre tal tema a la X Conferencia Interamericana de Contabilidad (Punta del Este) Uruguay, como sigue:

I — *Principios de Contabilidad* (preceptos básicos):

- 1.1 — De la entidad identificada,
- 1.2 — De la universalidad de los fenómenos patrimoniales,
- 1.3 — De la unidad de los registros y demostraciones,
- 1.4 — De la uniformidad en la moneda de registro,
- 1.5 — De la exactitud matemática,
- 1.6 — De la ecuación en los registros y demostraciones contables,
- 1.7 — En la periodicidad de las demostraciones contables,
- 1.8 — De la continuidad de la entidad,
- 1.9 — De la realización de los valores patrimoniales,
- 1.10 — De la valuación prudente y adecuada.
- 1.11 — De la competencia de los ejercicios,
- 1.12 — De la total revaluación de los fenómenos patrimoniales (full disclosure),
- 1.13 — De la ética y de la legalidad.

II — *Reglas convencionales* (preceptos complementarios)

- 2.1 — De la uniformidad en relación a los ejercicios anteriores,
- 2.2 — De la relevancia de los fenómenos,
- 2.3 — De la corrección monetaria en base a la inestabilidad de la moneda,

⁵⁶ Citado por H. FRANCO, *Op. Cit.*, pág. 12.

- 2.4 — De la depreciación o amortización de los bienes de uso,
- 2.5 — De la objetividad en contraposición a subjetividad en las valuaciones,
- 2.6 — De los balances consolidados,
- 2.7 — De la valuación al costo medio,
- 2.8 — De las notas explicativas en las demostraciones contables,
- 2.9 — Del balance técnico como base para el balance fiscal,
- 2.10 — De las provisiones para pérdidas inminentes o contingentes,
- 2.11 — De la provisión como parte del costo,
- 2.12 — De la reserva como parte del lucro,
- 2.13 — Del control interno como soporte de los registros y demostraciones contables,
- 2.14 — De la revelación de eventos subsecuentes.

También se nota en los contadores brasileños la misma preocupación por el problema en causa que se manifiesta en los demás que siguen esta doctrina.

En México: El Instituto Mexicano de Contadores Públicos a través de la Comisión de Principios de Contabilidad ha promulgado los siguientes, que sólo exponemos con sus títulos:

1. Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera (donde se esquematizan los principios de contabilidad en general);
2. Efectivo (referido a valuación de moneda extranjera);
3. Inventarios (sistemas de valuación);
4. Pasivo (cuando debe empezar a considerarse);
5. Contingencias y compromisos (provisiones y operaciones de orden);
6. Estado de cambios en la situación financiera (que se agrega al Balance y Estado de Resultados);
7. Cuentas por cobrar (valuación de los créditos);
8. Inmuebles, maquinarias y equipos (valuación);
9. Registro de transacciones en moneda extranjera (valuación);
10. Tratamientos contables de las remuneraciones al personal (aspectos previsionales y derivaciones contractuales).

Nótese como se dijo anteriormente, la misma línea doctrinaria en Argentina, Brasil y México, los más destacados países en el desarrollo de nuestra disciplina en Latino América.

En *España*: Según su reciente Plan General de Contabilidad para la empresa española, establecido por Decreto del 22 de Febrero de 1973, se aborda el tema en forma completa, esto es, abarcando todos los aspectos que comprende la normalización contable, con criterio europeísta, y así, luego de establecida la nomenclatura de cuentas (plan o Cuadro de Cuentas) se refieren a lo que en América se conoce como "principios" bajo la denominación de "Criterios de Valoración Básicos" considerados "siempre con un razonable margen de "flexibilidad, para obtener una información correcta y homogénea" como se arguye.

- Se presentan con carácter general los siguientes principios, que en número de cuatro regulan las valoraciones en los distintos bienes y elementos del activo"⁵⁷, a saber:

- 1) *Principio del precio de adquisición* o del costo histórico, como contraposición al valor de reposición;
- 2) *Principio de continuidad*, esto es, mantenimiento del criterio de valoración en los sucesivos ejercicios ya que adoptado un criterio, éste debe mantenerse, salvo excepciones, debiendo explicarse las causas del cambio;
- 3) *Principios del devengado* (o devengo) "se correlaciona con el sentido económico de la contabilidad y elimina la versión simplista de la Caja";
- 4) *Principio de la gestión continuada*, conocido por nosotros como empresa en marcha "cuyo alcance es declarar que los criterios valorativos no pretenden determinar el valor actual del patrimonio a efectos de su enajenación global o parcial ni el importe resultante en caso de liquidación"⁵⁸.

Luego de la formulación de los principios mencionados, el Plan señala algunas reglas específicas de valoración de los bienes y elementos del activo, los que clasifica en:

⁵⁷ CUBILLO VALVERDE, C.: Gestación, Estructura y Características del Plan General de Contabilidad, *Rev. Española de Financiación y Contabilidad*, Madrid, N° 4, 1973, pág. 48.

⁵⁸ CUBILLO VALVERDE, C.: Gestación, Estructura y Características del Plan General de Contabilidad. *Rev. Española de Financiación y Contabilidad*, Madrid, N° 4, 1973, pág. 48.

- Inmovilizado material e inmaterial;
- Existencias;
- Valores mobiliarios y participaciones;
- Efectos comerciales y créditos;
- Moneda extranjera.

Aparecen bajo una ligera semblanza, a las "reglas" que conocemos en las normas técnicas nuestras.

Cubillo Valverde ⁵⁹, reconoce para España que "la ambigüedad de algunas de nuestras normas legales sobre valoraciones viene determinando en la práctica que se apliquen por las empresas criterios a veces subjetivos, muy particulares, con el consiguiente detrimento de la homogeneidad tan necesaria en esta materia. Este estado de cosas repercute sobre la información externa, que inevitablemente se deteriora y hace difícil, cuando no imposible, la comparación interempresas tan importante hoy en el análisis sectorial". Como se advierte no se da a los "criterios" la razón fundamental del quehacer contable.

En *Alemania*: se han elaborado (12/12/52) fuera de la interacción gubernamental por la Unión Federal de las Industrias Alemanas (Bundersverband des Deutschen Industrie); *Principios para la Contabilidad* (Grundsätze für des Rechnungswesen).

En la introducción al texto, se da una idea básica sobre el respectivo contenido señalando que "los presentes principios de contabilidad, que de aquí en adelante serán sintéticamente designados como "principios", constituyen el cuadro (Rahmen) para la elaboración de una ordenada contabilidad" y se presentan fundamentalmente recomendaciones (Empfehlungen) concebidas según los más recientes conocimientos ⁶⁰.

Estos principios "sólo son *orientadores* (richtunweisend) en cuanto al contenido objetivo y conceptual de las directivas *sectoriales* (Zweigwirtschaftlichen Richtlinien) a que pertenecen, sobre todo a las "directivas" generales para la contabilidad". "No dan indicaciones de naturaleza formal, por ejemplo, sobre la ejecución prác-

⁵⁹ *Ibidem*, pág. 47.

⁶⁰ PIMENTA, A.: "Breves Reflexões sobre o plano geral de contabilidade e Comercio. Porto, Nº 159, pág. 215.

tica de presentar las cuentas”, esa tarea compete a los directivos para los diversos ramos que basados en tales principios, se dan más pormenorizados ⁶¹.

Son redactados en forma concisa y ordenadas según el sistema decimal y se componen de tres partes, como sigue:

A.1 — Principios generales,

A.2 — Principios para la contabilidad,

A.3 — Principios para el cálculo de los costos e ingresos.

Los principios para la contabilidad son aplicables “en el dominio de la economía general” comprendiendo todas las empresas, en tanto las relativas al cálculo de costos y resultados, sólo a las empresas de producción.

A. Pimenta hace notar, con acierto, que estos últimos principios no desprecian la parte relativa al cálculo de los ingresos como se consideraba antes, y así puede observarse en el desarrollo de estos últimos, a saber:

A.31 — Finalidad objetiva del cálculo de los costos y de los ingresos,

A.311 — Objetivo general del cálculo de los costos y de los ingresos,

A.312 — Objetivos del cálculo de los costos según su origen. (Kostenartenrechnung), etc. ⁶¹.

En los principios sobre registraci3n (2212 —Grundsätze— für die Buchführung) que constituyen la primera parte de los principios sobre contabilidad, se dispone expresamente que el *plan de cuentas* tiene por fin la ordenaci3n de las cuentas de cada empresa, en base al *cuadro de cuentas*, sin que por ello exista actualmente en Alemania un plan de cuentas rígrado, ni un esquema obligatorio, sino sólo *principios orientadores* (de una perfecci3n inexcusable) (Sic) y un *esquema meramente ejemplificativo del cuadro de cuentas* (Kontenrahmen) en base al cual cada *ramo económico* elabora *espontáneamente* sin intervenci3n gubernativa su cuadro de cuenta típico, en el cual a su vez *cada empresa* se inspira para organizar su plan de cuentas” ⁶¹.

⁶¹ PIMENTA, A.: *Op. cit.* (Breves reflex3es...), págs. 217/221.

Pimenta sostiene que es este el mejor sistema y agrega "fue con base en él, que se operó el conocido "milagro" de la economía alemana ⁶¹ entre otras circunstancias y atributos.

LA NORMALIZACION DE LA OPERATIVA CONTABLE

Existen al respecto importantes aspectos a considerar que tienen natural incidencia en la normalización de los criterios y procesos contables.

Es indiscutible la necesidad de normalizar los antedichos instrumentos aplicados en la operativa contable, que comprenden no sólo los estados sino también métodos, sistemas, formas, etc., por la trascendencia que sus demostraciones tienen dentro y fuera de la empresa y porque de ellos surge, la información que lleva a la concreción de acciones a través de la toma de decisiones en las que se pone en "juego" la supervivencia de la misma empresa, razón más que valde para que esté dotada de:

- a) *Contabilidad*: por ser elaborada conforme a normas éticas y técnicas apoyadas en hechos ciertos;
- b) *Utilidad*: para satisfacer convenientemente los requerimientos de quienes la necesitan; y
- c) *Comparabilidad*: para que la torne factible no sólo en el mismo ente en distintos períodos de su vida, sino con otros de igual o diferente magnitud, adoptando uniformidad en cuanto a cuantificación, cualificación y presentación de la misma.

Las condiciones expuestas deben ser concretadas debidamente, por todos conocidas y válidamente admitidas, en ello estamos en un todo de acuerdo pero de aquí que, se presenta a los contadores como lo demuestra la realidad, la dificultad de su fijación en forma *definida y definitiva*, radicándose en diversas circunstancias condicionantes, como bien lo dice Monteiro M., "Los principios a fijar serán, pues, aquellos que, admitidas ciertas condiciones, se podrán considerar válidos para una concepción y aplicación de la contabilidad. Muden tales condiciones y también los principios serán diferentes de los anteriormente formulados" ⁶².

Esta circunstancia es reafirmada por el Pronunciamiento N° 4 de la A.I.C.P.A. cuando reza que "los principios están sujetos a

⁶² MONTEIRO, M. N.: *Op. cit.* (*Algumas reflexões...*), pág. 123.

un proceso evolutivo que continúa en vigencia y que los cambios en las condiciones económicas y sociales, los nuevos conocimientos y los adelantos en terminología y en los requerimientos de la de los usuarios de la información contable puedan exigir nuevos cambios en los citados principios, dado que son convencionales e influidos por el medio y las necesidades de la información que buscan satisfacer”⁶³.

Serán por lo tanto efímeras las prescripciones que puedan ser aplicables en forma adecuada y conveniente en un momento (histórico) y lugar (geográfico) dados en razón a que:

- a) el tratamiento técnico de la información evoluciona hoy con la computación y los métodos de cuantificación, pueden determinarse y expresarse hechos que antes no podían serlo en cantidad y calidad;
- b) no pueden ser siempre iguales las condiciones de vida económica o política de los países en los que se apliquen (condicionalismo económico a que se refiere H. Carqueja⁶⁴ y que deben aceptarse independientemente de la imposición de normas de demostración;
- c) los propósitos perseguidos no son necesariamente los mismos entre quienes requieren una información para invertir (terceros) o para producir (ejecutivos).

Están aquí reagrupadas las principales razones que justifican la normalización de los procesos contables para lo que se requiere el establecimiento de normas o guías de aplicación práctica de la contabilidad, mediante el empleo de las técnicas que le son propias.

Al efecto dice el Dr. Pimenta que “en tanto no nos resolvamos a seguir camino idéntico —referido a la determinación de un cuerpo de principios supremos que constituyen por así decir la “superestructura” científica de la contabilidad continuaremos viviendo en un régimen en que la tónica de la contabilidad es el fraude”⁶⁴.

Y agrega el pensamiento del Dr. Hans Friedhelm Marker (del equipo del Prof. Leffson) “que en una reciente y espléndida monografía sobre la falsedad y, digamos, el encubrimiento del balance atribuyó a las confusiones existentes en la doctrina hasta 1931, en cuanto se refiere a la noción de balance falso, a la circunstancia

⁶³ LÓPEZ SANTISO, H.: *Op. cit. (Ensayos...)*, pág. 13.

⁶⁴ CARQUEJA, H.: *Op. cit. (Saños Principios...)*, pág. 316.

de que en esa fecha, no podía hablarse todavía, propiamente, de "principios de balanceamiento" en el sentido de "principios de una ordenada contabilidad" ⁶⁴.

Otros aspectos más hay que considerar acorde con nuestro objetivo, son las discrepancias y controversias que de carácter teórico, doctrinario y práctico, se dan en la operativa contable.

López Santiso se pregunta "cuál es la razón o causa determinante del problema dentro de la doctrina anglosajona" ⁶⁵ a lo que agregamos, sin olvidar por ello que en las otras también se dan (europeo continental, por ejemplo).

Para algunos, las causas del confucionismo reinante "se hallan principalmente en el modo particular en que cada autor expresa sus convicciones y en la forma y extensión que cada uno da a su propio compendio teórico, así como en lo que cada autoridad en la materia entiende por "principio de contabilidad" ⁶⁶, y que como agrega Kemp (—) sin llegar a "distinguir con claridad entre un grupo de estipulaciones relativas a conceptos (postulados y principios) y conjunto de procedimientos (procedimientos y métodos), por lo que debe convenirse sobre qué se entenderá por tal o cual término utilizado, cuando se use para describir directivas, o cuando se use para aplicación práctica (decir y hacer en contabilidad)" lo que se denomina hoy indistintamente como "Principio" ⁶⁷.

Así veamos cómo A. Lisdero aplica el término principio como sinónimo de máxima (9ª acepción) al decir que "aceptada una definición tan amplia en el ámbito de la contabilidad; no sería más posible hablar de principios contables en general —salvo quizás en lo que se refieren a objetividad y prudencia— puesto que, si como veremos principio quiere decir reglas o criterios a seguir, los principios contables variarían en función de la información que se desea brindar en el caso específico ⁶⁸.

Asimismo, como responde el primer autor citado, "el motivo fundamental que genera el problema es la falta de criterio científico con que se ha intentado armar el andamiaje teórico de la

⁶⁴ *Ibidem*, pág. 316.

⁶⁵ LÓPEZ SANTISO, H.: *Op. Cit. (Ensayos...)*, pág. 27.

⁶⁶ MORALES ODENA, A.: "Comentarios sobre Teoría Contable". *Rev. Contaduría - Administración*. Fac. Autónoma de México, N° 66, pág. 113.

⁶⁷ KEMP, P. S.: "Criterio para la selección de la Metodología contable". *Rev. Dirección y Control*, N° 106 Junio 1971, México, pág. 17.

⁶⁸ LISDERO, A.: *Op. Cit. (El Concepto de...)*, pág. 159.

contabilidad”⁶⁹, en esta doctrina, enfatizando que “probablemente dentro del área de esta disciplina, se ha desjerarquizado un poco la tarea de investigación científica que debería ser el presupuesto previo al trabajo donde se intentara estructurar los fundamentos teóricos de algo”⁷⁰; criterio que es también compartido por otros autores cuando dicen que “se lleve a un análisis más severo la actual redacción de los principios de contabilidad generalmente aceptados y a una búsqueda más profunda de las definiciones fundamentales”⁷¹ o, cuando recomiendan efectuar “estudios tendientes a actualizar los principios de contabilidad generalmente aceptados en mérito al desarrollo de la teoría contable de estos últimos años”⁷².

Pero, en gran parte, “la causa que dio origen a esta situación es el hecho de que la mayoría de los tratadistas, especialmente los anglosajones se han dedicado a estudiar *cómo* recopilar los datos contables, sin investigar y establecer previamente *qué* datos deben ser recopilados, *porqué* deben ser recopilados, ni *porqué* deban seguirse determinados procedimientos y no otros”, “no se ha estudiado el grado de distorsión de la realidad que supone la recopilación y no se han fijado los criterios, en base a los cuales puede juzgarse la adecuación de la información recopilada, presentada o publicada, respecto de los objetivos para los cuales ha sido elaborada”⁷².

Todo esto queda más aclarado si se analiza cómo nacen los principios de contabilidad generalmente aceptados formulados por la teoría contable que se verá más adelante.

LA TEORIA CONTABLE REFERIDA A LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

La doctrina que comentamos al efecto, persigue su fundamentación teórica, aunque como tal, mal puede establecer restricciones al criterio del utilizador y consecuente con aquello, trata de constituir, según su juicio, “un conjunto cohesivo de proposiciones conceptuales, hipotéticas y pragmáticas que explican y orientan la acción del contador en la identificación, medición y comunicación

⁶⁹ LÓPEZ SANTISO, H.: *Op. Cit. (Ensayos...)*, pág. 27.

⁷⁰ *Ibidem*, pág. 27.

⁷¹ LISDERO A. y VALDERRAMA, J.: *Op.C it. (Ensayos sobre...)*, pág. 1126.

⁷² DEALECSANDRIS, R. y LUPPI, J.: *Op. Cit. (Los principios...)*, pág. 1026.

de la información económica” ⁷³, debiendo entenderse que la palabra “proposición” se define como una afirmación enunciativa, verdadera o falsa que se la emplea para que incluya, en el cuerpo de la teoría, ideas que no son universalmente aceptables, sino que se las formula para que expliquen u orienten la práctica” ⁷⁴.

Salmonson R., ⁷⁵ autor a quien seguimos en este capítulo por ser quien genuinamente esquematiza el nacimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país de origen de la doctrina que los adopta, señala que “todo principio de contabilidad generalmente aceptado nace de la práctica, siguiendo un camino que es más o menos así:

“Por cualquiera de entre cierta diversidad de razones (paz frente a guerra, inflación frente a deflación) se tropieza con un problema referente a proporcionar información útil..., después de un cuidadoso examen, se formula, como solución, una práctica determinada”.

“La solución quizás tenga aceptación inmediata o quizás reclame alguna modificación, o incluso puede verse rechazada”.

“En cualquiera de estos casos, una práctica pasa a ser aceptable para muchos, cuando no para todos”.

“De este modo se establece una regla general u orientación para la acción contable que bajo el enfoque práctico, es un principio de contabilidad”.

“Se basa en una experiencia satisfactoria, en requisitos legales y en arreglos contractuales, y no en procesos razonados formales e interiormente consistentes”.

“Se establecen definiciones y reglas de trabajo para llevar estos principios a la realidad”.

Y finalmente, “estos principios, definiciones y reglas, constituyen, junto con la explicación y justificación, el cuerpo de la teoría englobado en el enfoque práctico”.

Agrega el autor que seguimos, que la “evolución frente a la práctica con éxito, explica los conceptos de: materialidad, objetividad, consistencia, claridad y conservadorismo, a los que a menudo se señalan como principios de contabilidad” ⁷⁶.

⁷³ SALMONSON, R.: *Op. Cit.* (Teoría Básica...), pág. 13, tomada de Evanston.

⁷⁴ *Ibidem*, pág. 13.

⁷⁵ *Ibidem*, pág. 15.

⁷⁶ SALMONSON, R.: *Op. Cit.* (Teoría Básica...), pág. 15.

Para mejor comprensión, cabe señalar que la estructura de la teoría en su forma abstracta, la constituyen:

1. los objetivos;
2. los postulados;
3. los principios;
4. las definiciones;
5. las reglas,

y el razonamiento que los liga en un modelo lógico, coherente y consistente ⁷⁷.

A la par de este soporte científico con que se busca afirmar la doctrina en causa, el autor citado sostiene que el A.I.C.P.A. en sus boletines sólo "Proporciona soluciones prácticas inmediatas a problemas apremiantes, sin la menor preocupación por la congruencia interna entre todas las soluciones recomendadas ⁷⁸, agregando que "confiar marcadamente en la práctica lleva a menudo a la afirmación": "si no es buena en la práctica, la teoría no es buena" ⁷⁹, y aquí advertimos otro pilar en que se asienta la doctrina aludida.

Considerando que "el estudio de la teoría de una rama del saber es sondear su naturaleza fundamental, tratar de su substancia más bien que de su forma y poner el enfoque en conceptos, nociones y leyes naturales esenciales más bien que en su aplicación" ⁸⁰ convenimos con nuestro autor que "la verdadera comprensión sólo puede lograrse por medio del estudio de la teoría, puesto que las prácticas son a menudo incompletas y no son, forzosamente expresiones lógicas de teoría" ⁸¹.

He aquí un aspecto crucial de nuestra disciplina que es preciso sondear más a fondo, y que para mayor ilustración remitimos a la lectura de la interesante obra del autor que citamos.

LA CONTABILIDAD COMO TAL

En materia de definiciones "nuestra atribulada contabilidad" al decir de López Santiso ⁸², muestra una colección tal que la sitúan por una parte como "ciencia que enseña las reglas que permiten registrar las operaciones efectuadas por una o varias per-

⁷⁷ *Ibidem*, pág. 17.

⁷⁸, ⁷⁹, ⁸⁰; *Ibidem*, pág. 14.

⁸¹ *Ibidem*, pág. 13.

⁸² LÓPEZ SANTISO, (*Ensayos...*), pág. 32.

sonas”⁸³, “ciencia empírica”⁸⁴, “ciencia social”⁸⁵, hasta “sistema integrado de datos”⁸⁵, “arte utilitario”⁸⁶ y por último “ciencia del espíritu o de la cultura”⁸⁷ con “territorio y fines propios”⁸⁸.

Por otra parte, algunos la ubican como “ciencia pura”⁸⁹, en tanto otros la consideran “como un cuerpo de doctrina” aun cuando constituya “un ramo particular del saber humano y no depende de otras ciencias”⁹⁰ o quienes la subordinan a “ciencia auxiliar” como “rama de las matemáticas”⁹¹ o de la “economía haciendal o de empresa”⁹² o de la “informática”⁹².

De lo expuesto surge con clara evidencia que a esta altura todavía no hay acuerdo en los tratadistas de la materia, pero he aquí, y es con lo que, respecto al tema se refiere, el encausamiento de las ideas a través del objetivo “principios de contabilidad generalmente aceptados” ha configurado una corriente de pensamiento en virtud de la cual la contabilidad es vista como *arte, procedimien-to*, sistema, técnica, o como simple *teneduría de libros*, según la llamábamos antes, pero nunca como ciencia.

En este sentido los italianos han avanzado mucho más y están mejor ubicados al denominar “*Ragioneria*” a la Contabilidad—ciencia; “*Contabilità*” a la Contabilidad—técnica y “*Computisteria*” a la Contabilidad-arte (o teneduría de libros).

Como si esto fuera poco, agreguemos algo que a venido a terciar como un nuevo enfoque, el de la Contabilidad—función, llamada también “Administrativa” o “gerencial”.

Evidenciando la estrechez de miras científicas de la escuela anglo-norteamericana Diep D. señala “dónde radica el error fundamental de nuestros teóricos, que influidos por la escolástica tradicional, limitan su visión a lo que la contabilidad es en el limitado marco de su ejercicio práctico cotidiano, considerada independiente del hombre, por lo que es natural que ante la precariedad

⁸³ BATARDÓN, León: *Elementos de Contabilidad*, Labor, 1945, pág. 13.

⁸⁴ LISDERO, A.: *Op. cit. (El concepto de...)*, pág. 41.

⁸⁵ ARÉVALO, Alberto: *Elementos de Contabilidad General*, pág. 149.

⁸⁶ SALMONSON, R.: *Op. cit. (Teoría Básica...)*, pág. 14.

⁸⁷ DIEP DIEP, D.: *Op. cit.: La Contabilidad como ciencia del espíritu*.

⁸⁸ VICENZO MASSI, citado por DIEP DIEP D., *ibidem*, pág. 17.

⁸⁹ FAGES DE LATOUR, GARDNIER y D'AURIA, F.

⁹⁰ LISDERO, A.: *Op. cit. (El concepto de...)*, pág. 156.

⁹¹ LEAUTEY y GILBAUT: citado por F. HERRMANN en *Contabilidad Científica Sup.* Ed. 1949, Selec. Contable, pág. 153.

⁹² ZAPPA, Gino, SCHMALENBACH, E. y autores franceses.

de las rutinas técnicas diarias, deba resultarles paradójico el que se intente hablar de una ciencia donde todo parece ser una miserable técnica”⁹³.

La contabilidad como ciencia abreba en las mismas fuentes que el Derecho; el concepto de patrimonio, propiedad etc., son tratados por ambas, cada una según su óptica propia, entonces, ¿por qué la primera no ha de ser ciencia como la segunda, si aquella reúne los atributos necesarios para ser tal?

Por obvias razones de límite de la exposición al tema concreto, no es posible extenderse más sobre este apasionante aspecto, su consideración debe ser profunda y por lo tanto específica, no obstante, algunos criterios y definiciones abordaremos todavía, para remarcar la indiscutida calidad científica de la contabilidad.

Sobre la base de la definición de Pietro Onida⁹⁴ y considerando que “la contabilidad puede ser contemplada como un cuerpo de doctrina metódicamente ordenado y formado; y constituye un ramo particular del saber humano” por cuanto se ocupa de un campo específico de la vida humana y elabora conocimientos que le son propios y que no dependen de otras ciencias”⁹⁵. A. Lisdero llega a la conclusión que, “la contabilidad es una ciencia en tanto y en cuanto estudia ciertos hechos de la vida real de las empresas en forma independiente de los casos particulares y puede proponer leyes generales que rigen los fenómenos económicos”⁹⁵.

Hay quien ha llegado más lejos y supera la concepción antedicha, se trata del egregio Vincenzo Masi, profesor italiano para quien “la contabilidad tiene un territorio y un fin propio; y por consiguiente autonomía propia; aplica los métodos propios de las ciencias positivas; del método inductivo al deductivo, del método histórico al logro experimental y utiliza también el método estadístico para sus ensayos cuantitativos”... “aclarando que “la estadís-

⁹³ DIEP DIEP, D.: *Op. cit.*, pág. 18.

⁹⁴ “La ciencia que tiende a conocer la vida económica de la empresa mediante los procesos de relevamiento cuantitativo, o, por lo menos como la ciencia de los procedimientos de relevamiento considerándolos en su función de instrumentos de conocimiento y de su interpretación del fenómeno hacendal”. (P. ONIDA, *Le discipline aziendali*), citado por A. LISDERO, *op. cit. (El balance...)*, pág. 35.

⁹⁵ LISDERO, A.: *Op. cit. (El concepto de...)*, pág. 156.

tica es un *método* que usan diversas ciencias, mientras que la contabilidad *es una ciencia que se vale de muchos métodos de investigación* como, por lo demás hacen muchas otras ciencias ⁹⁶.

Considerada la contabilidad como ciencia, como tal elabora sus propias *técnicas*, entendiendo por estas “el conjunto de procedimientos y recursos” ⁹⁷ y deducirá sus *principios* en tanto configuren “la causa primitiva o primera” de algo, “de que otra cosa procede de cualquier modo”, o las “primeras proposiciones o verdades por donde se empiezan a estudiar las facultades” y *leyes* “constantes e invariables, nacidas de las causas primeras o de sus propias modalidades y condiciones”.

Quizás ahora puedan entenderse mejor los aspectos conceptuales, teóricos y prácticos que se derivan de aquellos y a los que arguye A. Lisdero cuando se refiere a lo que en el ámbito de la contabilidad es una “ley como proposición general (enunciativa, no imperativa) que permite prever los hechos de cierto orden, o, por lo menos cuales serán los hechos que se producirán en estado de aislación”; que “un principio, es una proposición fundamental o directriz a la que está subordinado todo desarrollo posterior”, o sea, las normas que en función de él se determinan” y las normas “a su vez pueden definirse como una fórmula o una indicación de lo que deba hacerse ante un caso determinado” ⁹⁸.

Creo que ahora ubicaremos a nuestra contabilidad en el campo que corresponde y que es mucho más que una simple técnica, como dicen Dealecsandris R. y Luppi H., cuando la reducen a una mínima expresión exponiendo que “es el sistema integrado de datos de una empresa que mediante un adecuado procesamiento, proporciona información para determinadas decisiones” ⁹⁹ o Hilaro Franco cuando dice que “a través de técnicas propias, estudia y controla el patrimonio, con la finalidad de proveer informaciones sobre su estructura y composición, así como sobre sus variaciones cuantitativas y cualitativas” ¹⁰⁰.

Y a quienes opinan como W. Chapman, que “abreba en las fuentes de la escuela anglo—sajona” y para quien la contabilidad “es el conjunto de postulados teóricos de validez práctica compro-

⁹⁶ Citado por DIEP DIEP D.: *Op. cit. (La contabilidad...)*, pág. 17.

⁹⁷ Aceptaciones de los términos en el Diccionario de la Lengua, ya citadas anteriormente.

⁹⁸ LISDERO, A.: *Op. cit. (El concepto de...)*, pág. 42.

⁹⁹ DEALECSANDRIS y LUPPI: *Op. cit. (Los principios...)*, pág. 411.

¹⁰⁰ FRANCO, H.: *Op. cit. (Los principios...)*, pág. 11).

badas, adoptadas para el registro, la clasificación y el resumen racional de los hechos y actos de carácter económico-financiero que afectan a las personas de existencia visible y a las de existencia ideal o jurídica, con el objeto de informar en términos monetarios principalmente acerca del estado de un patrimonio a una fecha dada, y de la evolución experimentada por el mismo durante un período determinado”¹⁰¹, añadiendo que “sin interpretar” que “la contabilidad se rige por conceptos rígidos, y flexibles a la manera de leyes, existen ciertos postulados o criterios básicos de aceptación corriente entre los expertos que sirven de guía en la actividad contable” y que “dichos postulados son los que suelen llamarse principios y pueden tener cierta afinidad con algunos conceptos legales, de ingeniería y de la economía, pero no por ello debe suponerse que los principios de contabilidad se identifiquen, siempre con los de esas otras disciplinas”¹⁰².

En consecuencia, tomaremos los llamados principios de contabilidad generalmente aceptados como *normas* elaboradas para operar en el campo de la aplicación práctica, con lo que no quiere decir que no deben tener sustentación teórica.

Con lo dicho anteriormente, por ahora, no es preciso abundar mediante nuevos comentarios para confirmar este aserto, por ello no compartimos lo que López Santiso, H., afirma cuando expone que “no ha podido hallar quién la ubique (a la contabilidad) dentro del campo de las ciencias, en su verdadero lugar”¹⁰³.

Si a través de las opiniones de numerosos autores, emanadas de sus definiciones, presentan una variada gama de posiciones en las que ubican a la contabilidad con dispar jerarquía, no obstante, incuestionablemente los europeos, sobre todo los italianos, han establecido con fundamentadas razones el carácter científico de ésta.

LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN EL AMBITO INTERNACIONAL

La preocupación por establecer normas básicas, principios o como se les llame, para la preparación, control y análisis de la información contable que obedezca a criterios comunes, ha trascendido las fronteras de lo nacional, como consecuencia de una acción multinacional (internacional) que es motivada, entre otros, por:

¹⁰¹ Citado por LÓPEZ SANTISO, H.: en *Ensayos...* pág. 17.

¹⁰² LÓPEZ SANTISO, H.: *Op. cit. (Ensayos...)*, pág. 17.

¹⁰³ *Ibidem*, pág. 5.

1. La dinámica de las inversiones entre los países;
2. La internacionalización de los mercados;
3. Los acuerdos para uniformizar políticas tributarias, económicas, jurídicas, etc.;
4. Las tendencias para la uniformidad en la materia.

Respecto a esto último, hay un "Plan Contable Internacional" aprobado desde el año 1953¹⁰⁴ y planes regionales, entre los que se destaca el "Plan Contable Unificado Europeo", pero ambos adecuados a la corriente doctrinaria que al respecto siguen en Europa continental.

De igual modo ahora, los "principios de contabilidad" que nos ocupan tienen ya iniciada su carrera, desde la creación del *International Accounting Standard Committee*¹⁰⁵ que adoptó en su 3ª sesión plenaria realizada en París, en Enero de 1974, el proyecto de la primera norma que lleva el siguiente título:

"Disclosure of accounting policies"

El I.A.S.C. es una institución creada el 9 de Junio de 1973, surgido de un acuerdo realizado entre las principales organizaciones profesionales de: Estados Unidos de N.A., el Reino Unido, la República de Irlanda, Australia, Canadá, Francia, la República Federal de Alemania, Japón, México¹⁰⁶ y los Países Bajos, permitiéndose la incorporación de otros países que deseen asociarse.

Los objetivos del I.A.S.C. tal como son definidos en la carta constitutiva son "elaborar y divulgar para el público interesado normas contables internacionales que deberán ser observadas en la presentación de cuentas anuales (audited accounts) y de estados financieros, así como asegurar la aceptación y la aplicación de estas normas a escala mundial"¹⁰⁷.

¹⁰⁴ ASSUM CIMA, J. B. A.: "El Plan Contable Internacional". *Rev. INADE*, Fac. C. Económicas, Universidad Nacional de Córdoba, 3er. Trimestre 1970, Nº 9.

¹⁰⁵ Para abreviar en lo sucesivo la indicaremos con la sigla I.A.S.C.

¹⁰⁶ México, único país latinoamericano integrante del Comité, está representado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos; y aún cuando la denominación del texto inglés no lo expresa textualmente, ellos la consideran como principios de aceptación general.

¹⁰⁷ I.A.S.C.: "La Publicité des Méthodes Comptables...". *Rev. Française de Comptabilité*.

Están tratando ahora de realizar esfuerzos para que los gobiernos, entidades financieras y banca de los países integrantes del Comité, recomienden a su vez la adopción de las normas que se establezcan y en tal sentido, cuentan ya con el respaldo del gobierno inglés y la Bolsa de Valores de Londres.

La idea de crear esta institución nació en Australia a raíz de la celebración del Congreso Mundial de Contabilidad, evento al que asistieron más de 3.000 representantes de 55 países, lo que da una idea de la magnitud y trascendencia del mismo.

El Comité aludido publicó ya la *Norma Contable Internacional Nº 1* y pretende ponerla en vigencia a partir del 1º de Enero de 1975, aunque consideran dicha fecha como provisoria.

Por considerarlo de interés y a los efectos de posibilitar la realización de un análisis comparativo se transcribe seguidamente la citada *Norma Nº 1*, cuyo texto oficial inglés, llevado ya al francés y salvando los problemas de terminología así como los conceptuales derivados de las doctrinas vigentes en los países citados, hemos traducido del último indicado, señalando entre paréntesis el término inglés pertinente.

NORMA CONTABLE INTERNACIONAL Nº 1 - I.A.S.C.

“Divulgación de los métodos de contabilidad utilizados por la empresa”.

“Los estados financieros deberán ser preparados conforme a las convenciones contables básicas¹⁰⁸. Actualmente son reconocidas las convenciones siguientes”. “Continuidad de la empresa” (going concern). “Permanencia de métodos” (consistency) y “Especialización de ejercicios” (accruals - devengamiento). La preparación de los estados debe guiarse por las ideas de prudencia, preeminencia de la realidad sobre la apariencia (substance over forms) e importancia relativa (materiality).

“Los estados financieros deben ser preparados sobre una base comparativa indicando las cifras correspondientes del ejercicio precedente”.

“Cuando las convenciones (assumption) contables básicas sean aplicadas normalmente, no es requisito mencionarlas. Si una convención contable básica no es observada, conviene mencionarla indicando la razón de ello (that fact should be disclosed together with the reasons)”.

¹⁰⁸ I.A.S.C.: *Op. cit.* (*La publicité des...*), págs. 174-175.

“Todos los métodos contables (accounting policies) significativos utilizados en la preparación de estados financieros deben ser indicados en forma clara y concisa”.

“La indicación de los métodos contables utilizados debe ser parte integrante de los estados financieros. Las notas explicativas (policies) sobre los estados utilizados deben ser normalmente reagrupados (be disclosed) en un mismo lugar”.

“Un cambio de método, o una modificación que tiene consecuencias importantes sobre el ejercicio en curso o que puede tenerla sobre los ejercicios ulteriores (o subsecuentes) debe ser revelada dándose las razones ¹⁰⁹. Si el efecto de esta modificación sobre el ejercicio es importante, debe ser mencionada y cuantificada”.

“El tratamiento inadecuado de ciertas operaciones (of ítems) contenidas en los estados financieros no puede ser corregido ni por la aclaración del método contable utilizado, ni por medio de notas explicativas”.

“Las disposiciones de la presente Norma Contable Internacional serán aplicables a los estados financieros relativos a los ejercicios abiertos a partir del 1º de Enero de 1975”.

NOTA: Esta fecha es provisoria.

Se tiene conocimiento que, por separado, la Comunidad Económica Europea está preparando normas uniformes, con la finalidad de establecer su empleo en la preparación y presentación de la información financiera procedente de sociedades (por acciones o cuotas) adheridas a los países miembros, destacándose que esta sigue la doctrina europeo-continental.

Así, bajo el título “Armonización de las cuentas anuales de las sociedades de capital en los Estados de la Comunidad Económica Europea” integrada por nueve estados miembros ¹¹⁰, lanzó su propuesta N° 4, “para proteger los intereses tanto de los asociados como de los terceros”.

La misma se refiere a aspectos relativos a la estructura, presentación, publicación, “modos de evaluación”, reagrupamiento de rubros, mención de notas explicativas en los casos de no ajustarse a las directivas (pero “brindando imagen equivalente”), indicación de cifras del ejercicio precedente, concretando que “las cuentas

¹⁰⁹ “That fact should be disclosed together with the reasons”.

¹¹⁰ Ellos son: Alemania, Bélgica, Francia, Italia, Luxemburgo y Países Bajos.

anuales deben satisfacer los principios de una contabilidad regular y sincera” de manera que donen una imagen tan segura como sea posible del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad”, en fin, el mismo asunto, pero como se dijo, con criterio europeísta.

¿Podremos nosotros conciliar ambas doctrinas y establecer una tercera posición?

Nos atrevemos a anticipar, inclinándonos por la afirmativa.

LOS P.C.G.A. Y LA NORMALIZACION CONTABLE

Se considera necesario abordar aunque sintéticamente el tema del epígrafe y su relación con los llamados P.C.G.A. por estar éstos insertos en aquella.

Al respecto señalamos ¹¹¹ que “el tema concebido bajo distintos conceptos y denominaciones, es tan amplio como profundo, se trata de llegar al establecimiento de normas regulares a las que se adapte la contabilidad de las empresas de manera uniforme” y más adelante agregamos “la problemática de encarar una acción de envergadura como la que revista su implantación y la fijación de reglas sobre aspectos técnicos, teóricos y prácticos para los que varias soluciones pueden ser válidamente aplicables (objetividad) pero distintos puntos de vista las hacen preferible, para algunos y no aceptables para otros (subjetividad), y ya más específicamente “la conciliación a que debe llegarse para decidir y escoger una solución que operacional y convenientemente conforme a todos, es quizás uno de los mayores escollos que hay que salvar para su establecimiento. Puede decirse que es motivo de permanente preocupación, atenuar o eliminar los inconvenientes e incertidumbres que resultan de las diversas formas y particularidades que reviste la registración de los hechos contabilizables, su expresión valorativa, verificación y presentación, buscando alcanzar un nivel satisfactorio en la aplicación de los principios, métodos y sistemas de contabilidad en las empresas a fin de que se alcancen los objetivos de dirección, control, información y análisis”.

En las circunstancias actuales vista la situación incierta y confusa que subsiste sobre el tema la lógica dice que es preciso definirse concretamente; y un Plan Contable Nacional comporta una

¹¹¹ ASSUM CIMA, J. B. A.: “Reflexiones sobre un Plan Contable Nacional” trabajo presentado a la IX Asamblea Nacional de Graduados en C. Económicas, Córdoba, agosto de 1973, pág. 1-2 (Areas I-II).

definición, que de ningún modo es rígida y eterna, sino más completa, definida y adaptable a las condiciones de lugar, tiempo y actividad a las que debe aplicarse, sino ¿cómo se viene operando en otros países, Alemania, Francia, por ejemplo? y ya en otras disciplinas; ¿cómo se opera en derecho con las normas legales?

Para aclarar más el concepto de normalización contable tal como debe ser entendida, valga hacerlo de definiciones de caracterizados autores, así:

Por normalización contable: “adaptada a las condiciones técnicas y metodológicas que caracterizan la situación francesa, la normalización contable puede ser definida como el conjunto coordinado de las investigaciones, proposiciones, acciones que tienen por objeto mejorar la doctrina contable y la significación de los documentos contables, particularmente del punto de vista de su utilización económica y social. Ella pone en obra los principios y reglas de valoración general; proponiéndose igualmente racionalizar la aplicación de dichos principios y reglas en las diversas actividades consideradas. En lo que concierne a las empresas industriales y comerciales, ella toma en consideración los hechos que caracterizan la naturaleza de la actividad económica de la explotación, la dimensión de las firmas, su estructura, su funcionamiento y confronta las necesidades en los medios respectivos ¹¹².

A. Brumet ¹¹³ considera el término normalización como el más lógico, proponiendo la siguiente noción:

“La normalización contable es el conjunto de las reglas, más o menos complejas, aplicadas sea a título voluntario, sea en virtud de disposiciones legales o contractuales para un conjunto de empresas relevantes o no de una misma actividad y dirigidas a la organización, sobre bases uniformes de su contabilidad, del cálculo de sus precios de costos o de la presentación de sus resultados financieros o técnicos, con miras a permitir la comparación o de facilitar el estudio o el control, en beneficio de la empresa, de la profesión o de la nación”.

“Pierre Lassegue ¹¹⁴, señala al respecto, “Una nota preliminar permitirá evitar un error; es necesario distinguir Plan y plan. Se habla de *plan contable*, para designar la organización general de la contabilidad en una empresa.

¹¹² LAUZEL, P.: *Op. cit.*, pág. 65.

¹¹³ BRUNET, A.: *La Normalización...*, pág. 9.

¹¹⁴ LASSEGUE, P.: *Comptabilité d'entreprise*, 2ª Edición, París 1967. Pág. 99 y 91.

“Es evidente que una empresa no puede llevar su contabilidad al azar y sin saber donde ella va, está obligada a tener un plan de organización, un organigrama de su contabilidad; esto es, plan contable”.

“El Plan Contable, que se podría llamar Plan Contable normalizado, es toda otra cosa. Se trata de un conjunto de reglas impuestas o recomendadas por el Estado para la teneduría de la contabilidad. Entiéndase bien, cuando el Estado desea una aplicación amplia de estas reglas, ellas no pueden ser más que muy generales, reducidas al mínimum que puede ser común a un gran número de empresas y que deja una suficientemente grande libertad de adaptación a las exigencias de cada caso particular”.

Los objetivos de este Plan son aquellos de toda normalización. Además, en el caso de Francia existe la voluntad de hacer progresar la técnica contable que a menudo está tratada con algún desprecio, y es por veces sumergida en la rutina. Los poderes públicos han ensayado liberarla y hacerla progresar imponiendo reglas juzgadas superiores”.

Llamada concretamente por los españoles el Plan General de Contabilidad para la Empresa Española elaborado por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, reafirma lo antedicho al respecto al expresar”¹¹⁵.

“La estructura del Plan General de Contabilidad pretende una ordenación racional de las inscripciones contables de hechos económicos, en la forma que mejor sirva a las funciones de dirección de empresas, bajo los dictados de unos conceptos fundamentales que, por su generalidad y diferenciación clara y precisa, sean de posible y útil aplicación a todas las empresas, cualquiera sea su personalidad jurídica, su actividad y sus características económicas”¹¹⁶ (P. 2). El Plan de Contabilidad Normalizado, está ampliamente demostrado, es el instrumento fundamental para operar en este campo con eficacia y racionalidad.

Su contenido, para ser completo, debe ajustarse a la organización y requerimientos de la dirección de la empresa, su magnitud y ramo de actividad, empleando una terminología precisa y uniforme.

¹¹⁵ Plan General de Contabilidad para la Empresa Española. Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, 1962.

¹¹⁶ *Idem*, pág. 20.

De lo que deduce que, un Plan de Contabilidad Integral Normalizado debe contener todos los elementos básicos de la mecánica contable, esto es, abarcar desde la captación de las operaciones o hechos, su procesamiento y demostración, todo expresado con una terminología precisa y uniforme. Así se tendrá:

- I — Consideraciones teóricas y doctrinarias previas.
- II — Plan de Cuentas:
 - Nomenclatura catalogada de las cuentas.
 - Codificación.
 - Funcionamiento de las cuentas.
- III — Sistemas de registro y documentación.
- IV — Criterios técnicos contables en que se basa, normas de valuación, amortización, previsiones, etc.
- V — Presentación (forma y contenido) de Estados Contables (modelos tipos).
- VI — Sistemas uniformes de determinación de costos.
- VII — Control contable (Auditoría).

Todo ello condicionado de tal manera que conforme una unidad, flexible y adaptable a la dinámica de cada entidad.

En nuestro país pueden citarse entre las normalizaciones más completas, aun cuando no existe uniformidad en los distintos ramos ¹¹⁷, las relativas a las actividades realizadas por Bancos y Seguros, en las que se puede apreciar no se polemiza sobre aplicación derivadas de P.C.G.A. en cuanto a procesamiento y exposición, en virtud de haberse adoptado normas básicas integrales y definidas y por si algunos criterios están ya superados, será cuestión de actualizarlos.

Este hecho puede tomarse como modelo, promulgándose un Plan completo, flexible, adaptable y dejándose abierta la vía para expresar en "nota al pie" cualquier circunstancia en la cual se haya operado un apartamiento.

El Plan Contable Normalizado, insistimos, tiene funciones de norma, pero por ser éstas más completas y definidas que nuestros

¹¹⁷ ASSUM CIMA, J. B. A.: "La Uniformidad en la doctrina para la formulación de Estados Contables y la legislación vigente en la materia". *Revista de Administración de Empresas del INADE*, F. C. Económicas, U.N.C., N° 7, año 1970.

P.C.G.A., cabe preguntarse: ¿No será que operar con dicho Plan, llamado Plan Contable, que los países que lo han adoptado (europeos continentales) han superado las cuestiones que nos preocupan en este aspecto?

Es que un Plan Contable normalizado que reúna las condiciones señaladas en las definiciones expuestas contiene criterios y normas más precisas y concretas, sin dejar librado a la interpretación subjetiva y de conveniencia de cada utilizador, una serie informal del mal llamados "principios" que se prestan a confusión, son indeterminados e incómodos y sobre tales bases endebles, por cierto, emplearlos en la formulación de estados contables sin atender a los aspectos de procesamiento que le preceden y por ello no menos importante para omitirlos en toda consideración normativa, como se opera en la doctrina que comentamos.

Lo expuesto no quiere significar que los P.C.G.A. deben desaparecer, por el contrario, muchos problemas de terminología, de aspectos conceptuales, de exposición, quedan normalizados:

En apoyo a lo expuesto, afirma H. Carqueja ¹¹⁸ que "la normalización contable puede ser invocada como definidas soluciones contables que respetan los sanos principios" y lo reafirma A. Pimenta ¹¹⁹ al decir que "sólo produce los efectos benéficos que de ella es lícito esperar si está integrada por la determinación de un cuerpo de principios informantes de la contabilización y por la existencia de peritos altamente especializados e independientes, que puedan ejercer el indispensable control, interno y externo de la misma".

En nuestro país hubo un amago de llegar a la Normalización contable más completa, cuando en la IV Convención de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas de Posadas (Setiembre 1968) se adoptó en Resolución, cuyo punto 5º, Varios, reza:

f) Plan General de Contabilidad para la empresa argentina.

"1. Designar una Comisión integrada por los Consejos Profesionales de Santa Fe, Pcia. de Buenos Aires, Mendoza, a fin de que estudien la conveniencia de establecer normas generales para la confección de estados contables".

¹¹⁸ *Op. cit.* (*Saños principios...*) pág. 319.

¹¹⁹ *Op. cit.* (*Algumas reflexões...*), pág. 231.

“2. La Comisión especial deberá remitir sus conclusiones a los Consejos Profesionales y a la Comisión Coordinadora con anterioridad al 31 de Diciembre de 1969”.

Como se aprecia en el Art. 1º, no fue expresado correctamente lo que se quiso significar en el título, ya que sólo se habla de “establecer normas generales para la confección de estados contables” (el producto) cuando “Plan General de Contabilidad” abarca un mayor contenido, el plan de cuentas, la registración (el procesamiento), etc.

Ello revela el incompleto o desmerecido conocimiento acerca de lo que debe entenderse por Plan Contable, para cuyo fin insertamos lo propuesto al respecto en el interesante proyecto señalado, quizás sea ésta la solución del problema que nos preocupa y se quiere resolver a través de los P.C.G.A.

Lo que induce a pensar qué es oportuno retomar el tema en su justo sentido, insistiendo que la solución debe orientarse por este horizonte, *El Plan General de Contabilidad*.

COMENTARIOS FINALES

Finalmente cabe consignar la grave acusación que se formula a la doctrina que opera en función de los principios generalmente aceptados, como de carácter limitacionista, pues, “no se refieren al ámbito total de la contabilidad” sino particularmente al estado contable de ejercicio y los que además de ser establecidos empíricamente sobre la base de las prácticas corrientes, “seleccionados en función de la preferencia que la mayoría de los contadores y expertos actuantes otorgaban a la utilización de uno u otro de los criterios alternativos”¹²⁰ y sólo consideraban los intereses de los terceros.

Así, por ejemplo, “no pueden ser los mismos los criterios a seguir para confeccionar un balance de ejercicio que un balance de liquidación, o un presupuesto de caja”¹²¹.

“Será necesario definir también qué información debe ser brindada y con qué fines a efectos de poder decidir con cuánta profundidad y detalle deben exponerse los hechos y cuál es el margen de error o desviación que puede ser aceptado sin poner en tela de juicio la utilidad de la información que se brinda”¹²¹, ya que el

¹²⁰ LISDERO, A.: *Op. cit.*, (*El concepto...*), pág. 162.

¹²¹ *Ibidem*, pág. 159-160.

Balance tiene múltiples atributos y fines y así puede ser tomado cuando quien lo formula debe satisfacer intereses antagónicos o contrapuestos (ejecutivos, accionistas, estado, otros terceros).

Estas consideraciones traen aparejadas otras, y como bien lo dice Monteiro M. N., "es evidente que, si queremos fijar principios básicos de contabilidad, no nos podremos atener a esta su pieza fundamental que es el balance; tendremos que definir, o procurar definir, tales principios para las propias cuentas, para sus sistemas, para su revelación"¹²² y agregamos, esto es, para todo el proceso contable.

Lo que comporta establecer criterios (¿principios?) aplicables integralmente al proceso contable, a saber:

1. Las cuentas (entidad o elemento base de contabilidad);
2. Los métodos (o procedimientos);
3. Los sistemas (entrelazamiento);
4. Las valuaciones;
5. La expresión (estados contables).

y que abarquen a todo el quehacer contable en el orden interno (empresa) así como el externo (terceros).

Entrando ya más en el ámbito general, se critica y con razón, que "la teoría de la contabilidad"¹²³ ha creado un marco protector del informe contable financiero "principios de contabilidad generalmente aceptados" que le han dado rigidez al informe haciéndolo al mismo tiempo partícipe de un mundo de ficción, con costos fijos, atemperado por el empleo único de la unidad monetaria como medida, lo que la convierte más que en una realidad, en una aspiración utópica"¹²⁴.

En más, hay quienes afirman como Dealecsandris y Luppi, que, esa pretendida "rama de la contabilidad que suele reconocerse como "contabilidad gerencial", surgió, o mejor dicho se la enfatizó en la última década como consecuencia de la poca adecuación de algunos de los llamados "principios de contabilidad generalmente

¹²² MONTEIRO, MARTIN N.: *Op. Cit.*, (*Algunas Reflexões...*), pág. 128.

¹²³ Sustentada por la doctrina norteamericana que comentamos.

¹²⁴ GERTZ MANERO, FEDERICO: Información para la Administración, nuevo reto a la Contaduría Pública. *Rev. Dirección y Control*, N° 131, julio 1973, pág. 17.

aceptados” a los siempre cambiantes requerimientos informativos. Es decir, como una manera de encauzar fuera de aquel ámbito, que parece difícil modificar, algunas pautas que para la preparación de estados contables podrían tildarse de audaces o imprudentes”¹²⁵.

Esto hace prever que “la contabilidad deberá llegar a la información multidimensional” que no sólo incluye la información contable empresarial, sino, además, las cifras nacionales e internacionales, la planeación económica, la información estadística, los presupuestos federales y estatales y todos aquellos recursos reales y potenciales que se incluyen como información indispensable en el amplio marco de la administración actual”¹²⁶.

La información contable que esté programada conforme a la doctrina que abordamos y se procese para satisfacer las necesidades del interesado externo y poco para las necesidades internas, resultará siempre parcial e incompleta; su cargado matiz financiero con el Balance General como pieza maestra a la cabeza, plantea una disyuntiva dramática a la contabilidad, pues su importancia le está dada sólo por lo que puede aportar al mercado financiero o ente fiscal, circunstancias que no pueden asegurarle un futuro progresista ni de más relevancia que lo que hasta ahora lo ha sido.

Deben pues buscarse nuevos horizontes y entre ellos, su aporte innegable como satisfactora de necesidades crecientes de información para la administración de la empresa, esto le abre rutas importantes para asegurar su futuro.

Esta circunstancia importará introducir, algún día, cambios en sus formas y procedimientos:

1. Estados financieros proyectados que tomen en cuenta además de antecedentes históricos, las presunciones futuras;
2. Operar con costos de oportunidad;
3. Cualificar más los datos que viene suministrando;
4. Medir el logro de los objetivos alcanzados;
5. Valuación del factor humano y su proyección;
6. Considerar inversiones en gastos plurianuales a largo plazo (sistemas de información, promoción, etc.).

¹²⁵ DEALECSANDRIS y LUPPI: *Op. cit.* (Los Principios...), pág. 1017.

¹²⁶ GERTZ MANERO, FEDERICO: *Op. cit.* (Información...), pág. 18.

Por otra parte, la inserción del instrumental moderno en la contabilidad como planes, previsiones, presupuestaciones, estadísticas, estimaciones, modelos, tratamiento con equipos electrónicos, y las nuevas técnicas de información automática (Informática), son instrumentos obligados que aguardan la hora de su introducción en la contabilidad tradicional para remozarla.

Todos estos nuevos elementos no han sido estudiados con criterio unívoco, sino que su utilización ha producido una bifurcación que ha llegado a manifestarse en la existencia de dos especies de contabilidades contrapuestas (Contabilidad financiera y contabilidad gerencial).

La contabilidad debe aceptar, como disciplina dinámica, el reto que le plantea la administración moderna para acudir en su auxilio como instrumento útil sin cuyo concurso tampoco puede alcanzar.

CONCLUSIONES

La necesidad de establecer un conjunto de normas claras y precisas que reglen la contabilidad y las demostraciones que de ella surgen, reduciendo al máximo las diferencias que se dan en la práctica, derivadas de la gran diversidad que hay en la selección de criterios y procedimientos para tratar la variedad de situaciones y obtención de los resultados que proceden de su aplicación, alternando la comparabilidad y confiabilidad de la información según su empleo, es indiscutible y no es un problema regional, sino a escala internacional.

En fin, en cuanto a la doctrina que nos ocupa (la de los P.C. G.A.), se ha levantado un edificio sustentado sobre cimientos que no parecen del todo firmes, no pudiendo resistir a esta altura, los embates a que el tiempo y el ambiente los somete, por ello es real y vigente la preocupación de operar una reordenación y remodelación estructural más rigurosa, considerando las multifacéticas condiciones y situaciones imperantes en la actualidad; por lo que se deduce, el tema requiere estudios más profundos que los que hasta ahora han sido realizados al respecto, y por ello continuará siendo la inclusión obligada en muchos eventos futuros, como obviamente surge de las circunstancias expuestas en el presente trabajo.

Es probable que investigando por nuevos horizontes se logren las soluciones buscadas, para lo cual es bueno advertir que "la

mente que piensa por las rutinas tradicionales nunca puede descubrir aquello que es nuevo. Lo que nosotros pensemos es lo que más importa, y no lo que otros quieren que pensemos”¹²⁷.

Se inserta este pensamiento por que algo de esto ocurre con la doctrina que se analiza en este trabajo, la que ha sido impuesta en la forma ya vista llegando ahora a su institucionalización.

Si bien hay numerosos trabajos de “análisis” sobre el tema, de carácter especulativo y crítico, no hay muchos de los denominados de “síntesis” en el sentido de concentrar los distintos aspectos que integran el problema en causa.

No pretendemos haber resuelto la cuestión planteada, tampoco es nuestro objetivo, por ahora, sino modestamente haber dedicado a la misma algunas reflexiones que consideramos pueden ser útiles en la interpretación de su contenido y forma y que no ha sido resuelta debidamente hasta hoy, entre otra, a la compleja conjunción de elementos subjetivos e imponderables que concurren a su agravación.

Si se ha logrado poner un poco en orden las ideas que lo conforman, como pretendíamos al comienzo, de una manera que pueda motivar la discusión esclarecedora y la investigación creativa, habrá satisfecho el fin para el cual se escribió.

¹²⁷ KRISHNAMAURTI, J.: *A. Educação e o significado da vida*, citado por A. LÓPEZ DE SA en *Técnica dos planos de Constas*. Ed. Atlas, 1966, pág. 7.

APENDICE I

“Todos los contadores, individualmente y a través de las organizaciones patrocinadoras de las Conferencias, tienen la responsabilidad de procurar la mayor difusión de los principios contables vigentes y de los avances que se logren como consecuencia de la investigación recomendada. Esta misión les corresponde en cualquiera de los roles que desempeñen: como docentes, en el ejercicio de funciones públicas o en empresas privadas, como profesionales independientes y en su actuación en todo tipo de organizaciones”.

Punto 8º de las Recomendaciones de la XI Conferencia Interamericana de Contabilidad, San Juan de Puerto Rico, 9/13 - IX-74, sobre los P.C.G.A. (Véase en Apéndice I el texto completo).

Recomendaciones de la

XI CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD
Celebrada en San Juan de Puerto Rico entre el 9 al 13 de
Setiembre de 1974.

Tema: LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

GENERALMENTE ACEPTADOS

Vistos: Los trabajos presentados para el tema 1:

CONSIDERANDO:

Que en varios de los trabajos presentados se reconoce la utilidad que desde el punto de vista técnico-profesional prestó la enunciación de principios de contabilidad aprobada por la VIIª Conferencia Interamericana de Contabilidad (Mar del Plata, 1965);

Que asimismo, en algunos de dichos trabajos se proponen agrupamientos, categorizaciones o clasificaciones de los principios aprobados en aquella oportunidad, teniendo en cuenta la naturaleza y extensión de sus enunciados;

Que por otra parte, en la actualidad ciertos problemas relacionados con algunas ramas muy específicas, se resuelven con criterios que no están en total consonancia con dicho texto vigente;

Que otros trabajos postulan la revisión de estos principios sobre distintas bases, pero fundamentalmente partiendo de una definición de los objetivos y concepto de la contabilidad como disciplina y centrándolo el problema en el concepto de ganancia realizada y su consiguiente contrapartida, la medición del patrimonio a una fecha determinada;

Que el país coordinador del área Contabilidad —la República Argentina— se pronunció sobre el tema de acuerdo con lo requerido por la Recomendación I de la X Conferencia Interamericana de Contabilidad (Punta del Este, 1972) a través de un trabajo (el número 4) encomendado por las autoridades técnicas del organismo patrocinador de la Conferencia Interamericana de Contabilidad en dicho país;

Que tanto en los trabajos presentados como en los debates producidos en su consecuencia ha quedado manifestada la evidencia de que se debe profundizar aún más la investigación que en diversos países se está desarrollando, sobre los principios contables, incluyendo aquellas aplicables a situaciones originadas en ramas de actividad muy específicas, tales como explotaciones agrícolas, ganadoras, forestales, de seguridad social, etc.

LA XI CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD

RESUELVE:

1. Los principios de contabilidad generalmente aceptados vigentes, deben ser revisados partiendo de una redefinición de los objetivos y del concepto de contabilidad, que surgirá como consecuencia de una investigación desarrollada con una adecuada metodología científica. Esta podría consistir en:
 - a) Obtener una caracterización conceptual de qué es la contabilidad, qué son los estados contables y cuáles los objetivos de ambos.

- b) Ubicar a la contabilidad en el marco de las ciencias, definiendo qué forma de conocimiento es, y arribando a una conceptualización de ella con rigor científico.
- c) Definir con corrección terminológica el sentido de diversas expresiones utilizadas en contabilidad, a veces con el carácter de sinónimos y en general de manera imprecisa (principios, criterios, postulados, normas).
- d) Determinar cuáles son las características, condiciones o cualidades que debe reunir cualquier información, en el entendimiento que por ser la contabilidad parte del sistema de información del ente, debería cumplirlas.

Por el carácter de la investigación propuesta, los contadores públicos que la conduzcan deberán contar con asesoramiento de expertos en otras disciplinas lo que ayudará a lograr la metodología científica indicada en este numeral y con la colaboración de dirigentes de empresas. El equipo de asesores podría estar integrado al menos por expertos en metodología de las ciencias, economía, administración y ciencias de la información.

2. De la revisión señalada en el numeral anterior debería surgir un cuerpo normativo que sería de aplicación a la preparación de toda la información contable (incluido lo relativo a las llamadas globalmente contabilidades para áreas especiales) y que constituiría por ende la estructura básica de la contabilidad.
3. En razón de la metodología utilizada y de la naturaleza del referido cuerpo normativo, y concluida dicha investigación, podría dejar de ser válida la expresión "principios" y normas técnico-contables generalmente aceptadas para la preparación de estados financieros". Podrían aparecer, bajo su nuevo significado, otras expresiones más apropiadas, como ser, "normas", "reglas", "criterios", etc. y se podría eliminar el aditamento de "generalmente aceptados", por cuanto su validez no estaría dada por el consenso que logre, sino por lo adecuado de su generación.
4. Considerar a la contabilidad como una disciplina destinada a producir resultados útiles a otros campos del saber, a través de la aplicación de un sistema integrado de procedimientos bien determinados, transmisibles y objetivos, que utiliza una metodología científica y cuyos procedimientos se fundamentan en conocimientos científicos.

5. Considerar que una enunciación mínima aceptable de los objetivos de los estados contables, sería que éstos debieran brindar la información óptima para:
 - a) Analizar la eficiencia de la Dirección;
 - b) servir de base para determinar la carga tributaria y otros fines de política fiscal y social;
 - c) ser utilizada como una de las fuentes de información para la contabilidad nacional;
 - d) determinar la legitimidad de las distribuciones de ganancias y servir como guía para la política de la Dirección y de los inversionistas en esa materia;
 - e) servir de base para la solicitud y concesión de créditos financieros y comerciales;
 - f) servir a los inversionistas interesados en comprar y en vender;
 - g) ser utilizada como base para regulación de precios, tarifas, situación crediticia, económica, financiera, etc.
6. Simultáneamente con el proceso de revisión indicado, que debería desarrollarse en el período que transcurra entre ésta y la XIII^o Conferencia Interamericana, los países miembros deberán seguir considerando válidos los "principios" recomendados por la VII^o Conferencia Interamericana de Contabilidad (Mar del Plata, 1965).
7. Para proporcionarle mayor precisión a tal recomendación, los países miembros podrían procurar su reclasificación y mejor enunciación de acuerdo con los siguientes puntos:
 - a) establecer categorías, segregando, por ejemplo, aquellos que pueden considerarse requisitos básicos o principios pendientes a definir el marco de los estados contables de los que signifiquen caracterizar o enunciar cualidades de la información contable, y de aquellos específicos orientados a la medición de resultados y del patrimonio;
 - b) enfatizar la necesidad de que la información contable contemple adecuadamente el problema de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda, lo cual significa considerar incorporado a los "principios" vigentes el ajuste in-

tegral de estados contables por inflación, aprobado en la XI^o Conferencia Interamericana de Contabilidad (Bogotá, 1970).

8. Todos los contadores, individualmente y a través de las organizaciones patrocinadas de las Conferencias, tienen la responsabilidad de procurar la mayor difusión de los principios contables vigentes y de los avances que se logren como consecuencia de la investigación recomendada. Esta misión les corresponde en cualquiera de los roles que desempeñen: como docentes, en el ejercicio de funciones públicas o en empresas privadas, como profesionales independientes y en su actuación en todo tipo de organizaciones.
9. Recomendar al país coordinador del Area 1, que estudie, redacte y proponga soluciones en lo relativo al tema de principios o normas de contabilidad aceptados a nivel interamericano para su presentación a la XII Conferencia Interamericana de Contabilidad.
10. Incluir el tema "Principios de Contabilidad generalmente aceptados" entre los tópicos a ser considerados por la XII^o Conferencia Interamericana de Contabilidad, a fin de que considere, en forma exclusiva el informe de la comisión indicada en el párrafo anterior.

BIBLIOGRAFIA

ASSUM CIMA, Juan B. Angel:

"EL PLAN CONTABLE INTERNACIONAL"

Revista de Administración de Empresas INADE,
Fac. de C. Económicas de la U.N.C., N^o 7,
1^o Cuatrimestre, año 1970.

ASSUM CIMA, Juan B. Angel:

"REFLEXIONES SOBRE UN PLAN CONTABLE NACIONAL"

Revista de Administración de Empresas.
Trabajo presentado a la IX Asamblea Nacional
de Graduados en C. Económicas, Córdoba 1973.
(Areas I y II).

CARQUEJA, *Hermani*:

"SAOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDADE"

Revista de Contabilidade e Comercio, Porto,
Año 1972, Nº 155.

DEALECSANDRIS, *Ricardo y LUPPI, Hugo A.*:

"LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE
ACEPTADOS"

Revista de Administración de Empresas, Nº 35,
Febrero de 1973, Buenos Aires.

DIEP DIEP, *Daniel*:

"LA CONTABILIDAD COMO CIENCIA DEL ESPIRITU"

Revista de Administración de Empresas, Nº 45
Diciembre 1973.

FOWLER NEWTON, *Enrique*:

"EL CONCEPTO DE SIGNIFICATIVIDAD"

Revista de Administración de Empresas,
Nº 45, Diciembre 1973.

FORTINI, *Hernando L. y FOWLER NEWTON, Enrique*:

"ACERCA DEL CONCEPTO DE UNIFORMIDAD"

Revista de Administración de Empresas,
Nº 42, año 1973

FRANCO, *Hilario*:

"PRINCIPIOS DE CONTABILIDADE GERALMENTE ACEITOS"

Revista Paulista de Contabilidade de São Paulo
Año 1972, Nº 438.

GERTZ MANERO, *Federico*:

"INFORMACION PARA LA ADMINISTRACION, NUEVO RETO A
LA CONTADURIA PUBLICA"

Revista Dirección y Control, México. Julio de 1973, Nº 131.

KEMP, *Patrick S.*

"CRITERIOS PARA LA SELECCION DE LA METODOLOGIA
CONTABLE"

Tomado de *The Journal of Accountancy*, Agosto de 1970
Publicado por *Revista Dirección y Control*, Junio de 1971
México, Nº 106

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD COMMITTEE:

"LA PUBLICITE DES METHODES COMPTABLES UTILISEES PAR
L'ENTREPRISE"

(Disclosure of Accounting Policies)

Revue Française de Comptabilité. Mayo de 1974, París.

LISDERO, Arturo E.

"EL CONCEPTO DE BALANCE EN LA DOCTRINA CONTABLE"

Ediciones Macchi, 1973.

LISDERO, Arturo E. y VALDERRAMA, Jorge J.

"ENSAYO SOBRE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS"

Revista de Administración de Empresas, Nº 48, Marzo 1974

LOPEZ SANTISO, Horacio

"ENSAYOS SOBRE TECNICA CONTABLE"

Ediciones Macchi. 1974.

MONTEIRO, Martín Noel:

"ALGUMAS REFLEXOES SOBRE PRINCIPIOS BASICOS DE CONTABILIDADE"

Revista Contabilidade e Comercio. Porto, 1973, Nº 158

MORALES ODENA, Antonio:

"COMENTARIOS SOBRE TEORIA CONTABLE"

Revista Contaduría y Administración,
Universidad Nacional Autónoma de México.
Nº 66, Año 1972.

PERRY, Kennet W.

"INTRODUCCION A LA CONTABILIDAD"

Mc. Graw Hill, Año 1971.

PIMENTA, Alberto:

"BREVES REFLEXOES SOBRE O PLANO GERAL DE CONTABILIDADE"

Revista Contabilidade e Comercio, Porto. Nº 150.

RAIMONDI, Carlos A.:

"EL PRINCIPIO CONTABLE DEL DEVENGAMIENTO"

Trabajo presentado a la X Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas, Bahía Blanca, Año 1971

SALMONSON, R. F.:

"TEORIA BASICA DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA"

Centro Regional de Ayuda Técnica, México. Bs. As. Año 1971