

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y
Métodos Cuantitativos para la Gestión
Sección de Investigaciones Contables

Contabilidad y Auditoría

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Vía Mail)

Nº 52 – año 26

VARIABLES QUE DEFINEN LOS SISTEMAS CONTABLES TRADICIONALES

Autor

JORGE ORLANDO PÉREZ

jorgeperez53@gmail.com

**Universidad Católica de Córdoba
Universidad Nacional de Villa María**

Dr. JORGE ORLANDO PÉREZ

- Doctor en Contabilidad, Universidad Nacional de Rosario.
- Magister en Dirección de Empresas, Universidad Católica de Córdoba.
- Contador Público, Universidad Católica de Córdoba.
- Profesor titular e investigador de la Universidad Católica de Córdoba y de la Universidad Nacional de Villa María
- Investigador de la Universidad de Buenos Aires.
- Exdecano, exsecretario de asuntos económicos, exvicerrector de economía y exvicerrector de desarrollo
- Autor de libros y artículos académicos

Publicación:

- Presentada el 24/08/2019
- Aprobada el 03/10/ 2020
- Publicada en Octubre del 2020

VARIABLES QUE DEFINEN LOS SISTEMAS CONTABLES TRADICIONALES

VARIABLES DEFINING TRADITIONAL ACCOUNTING SYSTEMS

SUMARIO

Palabras clave

Key words

Resumen

Abstract

1. Introducción
2. Impacto de los fenómenos sociales y económicos
 - 2.1. La contabilidad financiera desde sus inicios hasta 1970
 - 2.2. La contabilidad financiera desde mediados de los '70
 - 2.3. La contabilidad de gestión
3. El lenguaje contable
 - 3.1. Los paradigmas
 - 3.2. El paradigma de la utilidad
 - 3.3. Otros enfoques
4. ¿Un cambio de paradigma?
 - 4.1. Las demandas del entorno
 - 4.2. ¿Cómo serán los próximos cambios?
5. Una posible salida
 - 5.1. Un cambio de enfoque en la información
 - 5.2. Características de la propuesta de Wallman
6. Conclusiones
7. Bibliografía

Palabras clave:

Sistemas Contables – Información Contable – Evolución de la Contabilidad – Paradigma de la Utilidad de la Información – NIIF 16

Keywords:

Accounting Systems – Accounting Information – Evolution of Accounting – Paradigm of the Utility Information – IFRS 16

Resumen

Este trabajo indaga respecto a las características que deberían tener los sistemas contables, realizando un comentario sobre la evolución de la contabilidad en los últimos años y el impacto que han tenido los cambios sociales.

Posteriormente, señala el paradigma de la utilidad y otros enfoques que sirven de referencia al desarrollo conceptual. Para continuar explicando el quiebre que implicó la irrupción de la NIIF 16, realizando un análisis de la norma respecto si corresponde con la definición de sistema contable. Por último, se trae la propuesta de un autor, como una posible salida a la encrucijada actual.

Abstract

This paper investigates the characteristics that accounting systems should have, making a comment on the evolution of accounting in recent years and the impact that social changes have had.

Subsequently, it points out the utility paradigm and other approaches that serve as a reference to conceptual development. To continue explaining the break that implied the irruption of IFRS 16, carrying out an analysis of the standard

regarding whether it corresponds to the definition of accounting system. Finally, an author's proposal is brought as a possible exit to the current crossroads.

1. Introducción

Según García Casella (2001) “los sistemas contables son creaciones humanas reales para responder a demandas circunstanciales con base en la teoría general contable”. Debemos considerar que el sistema contable para que sea tal, debe estar formado por factores internos que estén interrelacionados, influenciados por variables del contexto, conformando un todo estructurado, que debe ser superador a los objetivos de las partes.

A partir de estos conceptos vamos a desarrollar brevemente nuestra visión, respecto a las variables que definen el comportamiento de los sistemas contables, cómo el entorno impulsa determinados cambios, qué referencias deberían tomarse para no generar caos, poniendo en duda la consistencia de algunas incursiones novedosas en la normativa y por último realizar una reflexión para un reacomodamiento de la situación actual.

2. Impacto de los fenómenos sociales y económicos

2.1. La contabilidad financiera desde sus inicios hasta 1970

En opinión de distintos autores, entre ellos Mattessich (1995), la contabilidad desde sus inicios hasta comienzos del siglo XX tuvo como objetivo predominante la rendición de cuentas. A partir de entonces, como disciplina social que es, el gran desarrollo de la misma fue acompañando los cambios que se produjeron en la economía y la sociedad. Así puede verse que en la crisis de 1929 ante la falta de credibilidad en que cayeron los Estados Financieros

cuando se produjeron las quiebras de empresas, empezaron a tener protagonismo los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

2.2. La contabilidad financiera desde mediados de los ´70

A mediados de los ´70 comienza en el mundo el periodo de la posmodernidad, caracterizado en lo económico por un acortamiento en el ciclo de vida de los productos y la vertiginosidad de los cambios. Como ejemplo de este cambio en la duración de los productos puede citarse a la máquina de escribir, que hoy día es casi una pieza de museo, pero estuvo 140 años en el mercado y si alguien se fija en la diferencia entre la primera y la última podríamos decir que no han sido tan significativas las modificaciones que tuvo; por otra parte, recordando las primeras computadoras personales que aparecieron en los ´80, cuarenta años después, las existentes hoy día no tienen nada que ver con aquellas en cuanto a la capacidad de prestación.

Por ello no es casualidad, que ante este cambio de escenario se generara la necesidad de incrementar las regulaciones. Es así que en el ámbito internacional en 1973 EEUU crea el FASB, haciendo también su aparición el IASC (antecesor del IASB) dando comienzo a las primeras normas internacionales de contabilidad. Asimismo, en Argentina por esos años comienza su incursión la FACPCE, con la aparición de la Resolución Técnica N° 1, generándose a partir de entonces un fuerte proceso normativo en todo el mundo.

Debe hacerse notar que el capitalismo pasó de un régimen fordista, donde el capital productivo estaba al servicio de la economía real, a un sistema financiero, donde la especulación y las expectativas toman protagonismo. También debe considerarse que un mundo globalizado, el entorno se torna parecido en cualquier ámbito geográfico y los capitales migran de un punto a otro del

planeta, por tal razón se concibe hoy en día a los sistemas contables globales por encima de lo que pudieran pretender los distintos países.

Respecto a la captación de los fenómenos económicos por parte de la contabilidad, podemos citar la reexpresión de los Estados Financieros para contemplar los efectos de la inflación. Ciertos tipos de contratos que se fueron incorporando al quehacer económico, como el *leasing*.

Otro ejemplo, es el caso del fuerte impulso que tomaron los instrumentos derivados en la década del '70, lo cual también fue captado por las normas.

2.3. La contabilidad de gestión

En la contabilidad de gestión también se produjeron cambios significativos, la cual había tenido un fuerte desarrollo desde la última parte del siglo XIX hasta la primera mitad de la nueva centuria, señalando Enrique Herrscher (2002, p.7) que en los '80 es el periodo en que este segmento de la contabilidad tuvo que adaptarse a los sacudones de la economía.

Así puede verse que el Tablero de Comando llevado adelante por la General Motors en los '50, a partir de esta nueva etapa no llenaba las aspiraciones de los usuarios, porque el mismo era solo un instrumento de diagnóstico y se necesitaba algo más, una herramienta que incluyera la estrategia, explicando las relaciones causa-efecto, atendiendo a ese tipo de requerimiento fue como Kaplan y Norton (1996) desarrollan el *Balanced Scorecard*. Surgiendo también como instrumentos diferenciales los sistemas de Costos Basados en las Actividades, entre otros.

3. El lenguaje contable

3.1. Los paradigmas

Volviendo a la contabilidad financiera, la cual se la suele llamar “el lenguaje de los negocios”, ya que los sistemas contables están diseñados para comunicar eficazmente a sus usuarios, por lo tanto, deben estar sujetos a determinadas reglas, tener claro qué es lo que deben comunicar y cuál es el efecto que producirá la comunicación.

En distintos momentos de su desarrollo, la contabilidad como disciplina recurrió a distintos paradigmas, que resultaron orientadores de su accionar. Para Kuhn (1982, p.13) los paradigmas son “realizaciones científicas universalmente reconocidas que, durante cierto tiempo, proporcionan modelos de problemas y soluciones a una comunidad científica”

3.2. El paradigma de la utilidad

En los años ´60 tomó fuerza el paradigma de la utilidad de la información, donde la contabilidad debe servir para la toma de decisiones de los usuarios. Siendo Staubus (1958) uno de los primeros en señalar que para diversos usuarios el requerimiento de información será diferente. En el marco conceptual de las NIIF se privilegia a determinados tipos de usuarios a los que se dirigen los informes de propósito general. Estableciendo que los mismos son los inversores, prestamistas y otros acreedores.

Según Tua Pereda (1995, p.191) el paradigma de la utilidad es el enfoque “que orienta el contenido de los estados financieros a las necesidades del usuario, asumiendo que su principal requerimiento es el apoyo informativo adecuado a la toma de decisiones”. En base a esta orientación y teniendo en cuenta a quienes definen las NIIF como los usuarios a quienes principalmente está dirigida la información, es donde realiza el anclaje todo el proceso de elaboración de la normativa.

3.3. Otros enfoques

Existen otros enfoques que contribuyen al armado de los sistemas contables, los cuales no serían considerados paradigmas, sino que son complementarios al de la utilidad. Uno de ellos es el que analiza la conducta humana vinculada a los problemas contables, que está basado en los teóricos de la organización como Simon (1964), en donde las personas buscan alcanzar los objetivos en función a la información disponible. Las investigaciones en este sentido se basan en la teoría de la agencia desarrollada por Jensen y Meckling (1976), que sostiene que la entidad es un nexo entre distintas partes que contratan con la misma, tratando de reducir los costos de agencia al mínimo al implementar un sistema de control.

Otra corriente es la de la economía de la información, aplicada a la contabilidad por Demski y Feltham (1972), la que toma en cuenta que la información es un bien económico que tiene un costo y que genera un beneficio para los usuarios, llegándose a estudiar el impacto que ejerce la información sobre el comportamiento de los mercados. También en este aspecto, puede observarse como los problemas derivados de la asimetría de información provocan en los proveedores del capital lo que se conoce como selección adversa, porque la información incompleta o de baja calidad podría incidir en una decisión equivocada ex-ante de parte de los agentes externos; por otra parte el riesgo moral, es el que ocurre una vez celebrado el acuerdo, al no permitir seguir la evolución de la entidad y el cumplimiento del contrato por las mismas causas anteriores.

4. ¿Un cambio de paradigma?

4.1. Las demandas del entorno

A principios de este siglo, la caída de grandes corporaciones como Enron, Worldcom y Parmalat, causó estragos en el mercado

de capitales y fue motivo para que surgiera un reacomodamiento y se profundizara el proceso normativo en la información financiera.

A nuestro juicio, existe hoy día un relacionamiento desordenado del contexto con el sistema contable. Como ejemplo de este comentario podemos observar lo que sucede con la NIIF 16, donde los arrendamientos operativos se reconocen como un activo por el flujo de fondos futuro de la prestación y a su vez un pasivo por los próximos alquileres.

Los defensores de esta norma sostienen que antes de ella, las entidades financieras calificaban en forma diferente según una empresa tuviera activos propios respecto a otra que los tenía arrendados, sosteniendo que en esta última no se reflejaban los compromisos que tenía asumido por los alquileres futuros. En nuestra opinión, nos da la impresión de que con esta norma se quiere imponer en la información histórica aspectos que son propios de la información prospectiva, siendo que esta última no debería confundirse con aquella. La entidad financiera puede conocer los compromisos por prestaciones futuras en información adicional, sin necesidad de incorporarla a los Estados Financieros.

4.2. ¿Cómo serán los próximos cambios?

Bajo un razonamiento similar al que se sigue para los arrendamientos operativos, alguien podría sostener que está en desventaja una empresa que es tecnológicamente intensiva respecto a otra que lo hace con mano de obra, porque esta última tiene compromisos asumidos con su personal, máxime con una legislación como la Argentina donde la ruptura de los contratos se torna muy onerosa. Donde cambiaría el activo, el pasivo y los indicadores como el ROA y el *leverage*. Por lo tanto, siguiendo esa lógica, el prestamista algún día podría pedir que se contabilicen los compromisos futuros con el personal.

Respecto a esta norma bisagra, algunos sostienen que inaugura lo que en términos kuhnianos sería el paradigma del pragmatismo, la cual lo ven como una etapa superadora al paradigma de la utilidad, donde ya no importa lo que el emisor de normas piense lo que necesita el usuario, sino lo que este le reclame como necesidad a los organismos emisores. Tal vez, este nuevo enfoque puede continuar avanzando en las propuestas de aquellas cuestiones que hoy son consideradas como gasto se activen y se muestren pasivos por prestaciones que están contratadas y aún no se han realizado.

Volviendo ahora a la definición del comienzo respecto a los sistemas en general y a los sistemas contables en particular, las variables de contexto pueden modificar el sistema, pero deben responder a un todo como superador de las partes, porque en caso contrario se corre el riesgo que al brindarle a cada uno lo que pide se podrían generar intereses contrapuestos, donde se parecería más a un caos que a un sistema. Si bien, las normas internacionales privilegian como usuarios a los financistas de la organización, no tienen los mismos intereses acreedores como inversores y menos aún el resto de los interesados, que si bien estos últimos están en un orden de prelación menor no se les excluye.

5. Una posible salida

5.1. Un cambio de enfoque en la información

Entendemos que es necesario buscar una salida a la demanda creciente de información de parte de los usuarios, tanto en cantidad como en calidad, y a su vez generar mecanismos que aporten a la claridad, evitando la confusión entre las distintas partes que utilizan la información contable o financiera, preservando la identidad del

sistema contable. Un camino posible es la propuesta del “informe coloreado” de Wallman (1996).

Steven Wallman fue comisionado de la SEC (Securities and Exchange Commission) de EE.UU. desde 1994 a 1997. En 1996 escribió un artículo, donde hace una propuesta original acerca de cómo los sistemas contables deberían satisfacer las necesidades de los distintos usuarios. Su opinión es valiosa, porque la realiza siendo un usuario calificado de la información.

Según este autor el descenso en la utilidad de la información contable se debe al excesivo énfasis al concepto de reconocimiento y señala que el propósito de la contabilidad es proporcionar información a inversores, acreedores, monitores y otros como clientes, proveedores y empleados. Señalando que antes, la medición de la riqueza estaba básicamente en los activos tangibles, mientras que hoy en la economía del conocimiento el eje está en los intangibles. Como ejemplo de esta situación, podemos comprobar como una empresa de comercio electrónico como Mercado Libre vale 4 veces más que YPF.

5.2. Características de la propuesta de Wallman

Wallman, plantea sustituir el sistema actual, al que le llama “blanco y negro”, por uno que incorpore capas de información, al que denomina “coloreado”. De tal manera, que en lugar de preguntarnos si determinado acontecimiento debe o no ser reconocido, la pregunta fundamental es si es útil o no para el usuario, en cuyo caso se verá cómo se informa.

Para ello, propone 5 capas de información:

- 1- Elementos que satisfacen los criterios de reconocimiento. A este nivel, se informaría en los Estados Financieros.

- 2- Elementos que si bien generalmente cumplen criterios de reconocimiento hay dudas sobre su confiabilidad. Por ejemplo, erogaciones en investigación y desarrollo, publicidad, marcas o fidelización de clientes. Se espera que las mismas generen beneficios económicos futuros. La información proyectada podría incluirse en esta capa.
- 3- Elementos con dudas sobre su confiabilidad y sobre su definición. Aquí pueden mostrarse cuestiones como el grado de satisfacción de clientes.
- 4- Elementos que si bien pueden ayudar al reconocimiento no cumplen criterios sobre su definición. Aquí se incluirían los aspectos que tienen que ver con la gestión de riesgos y su análisis de sensibilidad.
- 5- Elementos que no cumplen con criterios de definición, confiabilidad y medición. En esta capa podrían exponerse cuestiones como el valor de la empresa en marcha y el capital intelectual.

Señala como diferencia del modelo coloreado respecto al actual:

- 1- El enfoque coloreado pone énfasis en proporcionar información útil, en lugar de decidir qué información debe proporcionarse en los Estados Financieros.
- 2- El reconocimiento se convierte en un concepto que va en una capa de la información y no en un aspecto crucial para emitir información financiera.

La propuesta de Wallman es importante resaltarla, porque no debería considerarse a los Estados Financieros como la única salida del sistema contable, sino que los mismos deberían informar hasta el límite que no genere confusión a los usuarios y para otras

cuestiones contar con información de características distintas, la que siendo necesaria y relevante debe proporcionársela al usuario en otro formato y bajo otras condiciones. De esta manera, los estados financieros históricos podrían tomar criterios de reconocimientos más objetivos y demostrables, ofreciendo por otra parte el resto de lo que necesita el destinatario, el que podrá evaluarla de acuerdo con la capa en que se encuentre.

6. Conclusiones

Como afirmábamos al comienzo, es natural que una disciplina social vaya cambiando a medida que los acontecimientos van sucediendo y se generen nuevas exigencias, inclusive puede haber cambios de paradigmas.

Lo importante es no perder de vista cuál es el objetivo del sistema contable, teniendo en cuenta que la función del mismo es informar, que lo debe hacer a través de un lenguaje propio en base a la teoría general contable, que si bien puede privilegiar a determinados usuarios, no debe generar confusión.

No se pretende aportar una solución al tema, pero entendemos que es necesario tener una mirada por encima de la inmediatez, para verificar si el camino que se está eligiendo es realmente superador.

7. Bibliografía

- DEMSKI, J.S. & FELTHAM, G.A. (1972). "Forecast Evaluation". *The Accounting Review*, 47 (July), pp. 533-548.
- GARCÍA CASELLA, C.L. (2001). **Elementos para una Teoría General de la Contabilidad**. La Ley. Buenos Aires.
- HERRSCHER, E. (2002). **Contabilidad y Gestión**. Ediciones Macchi. Buenos Aires.
- JENSEN, M.C. Y MECKLING, W.M. (1976). "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Cost, and Ownership Structure". *Journal of Financial Economics*, 3 (October) pp. 305-360.
- KAPLAN, R. Y NORTON, D. (1997). **Cuadro de Mando Integral**. Ediciones Gestión 2000. Barcelona.
- KUHN, T.S. (1982) **La estructura de las revoluciones científicas**. Fondo de Cultura Económica, México.
- MATTESSICH, R. (1995): **Critique of Accounting: Examination of the foundations and normative structure of an applied discipline**. Quorum Books. Westport Conn.
- SIMON, H.A. (1964). **El comportamiento administrativo**. Aguilar. Valencia.
- STAUBUS, G.J. (1958). "Comments on Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements - 1957 Revision". *The Accounting Review*. January, pp.11-24.
- TUA PEREDA, J. (1995) **Lecturas de teoría e investigación contable**. CIJUF. Medellín.
- WALLMAN, S. (1996) "The future of accounting and financial Reporting, part II: The colorized approach". *American Accounting Association*, Vol. 10, pp.138-148.

