

Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones Contables "Prof. Juan Alberto Arévalo"

REFLEXIONES SOBRE LOS OBJETIVOS DE LOS ESTADOS CONTABLES

MARIO BIONDI

Publicación "Contabilidad y Auditoría"
Año 4 N° 7 Junio 1998

REFLEXIONES SOBRE LOS OBJETIVOS DE LOS ESTADOS CONTABLES

1 - Justificación de la necesidad de conocer la teoría contable

La teoría contable es la fuente de inspiración y el sustento de las aplicaciones prácticas.

La norma se nutre de la teoría. Por eso es imprescindible conocerla, para estar en condiciones de interpretar cualquier hecho de la realidad contable de todos los días.

Cuando se plantea un caso concreto, en la práctica, no solo hay que buscar la respuesta en la norma, ya que ésta es, a veces, de carácter muy general y, al remontarnos en el conocimiento teórico, seguramente podremos salir adelante.

2 - Tipos de teoría contable

La teoría contable es de dos tipos: **teoría contable doctrinaria** y **teoría contable normativa**.

La teoría contable doctrinaria está basada en la opinión de los autores y de los investigadores, sobre temas generales o determinados. Al investigador no le interesa si lo que está estudiando se aplicará o no.

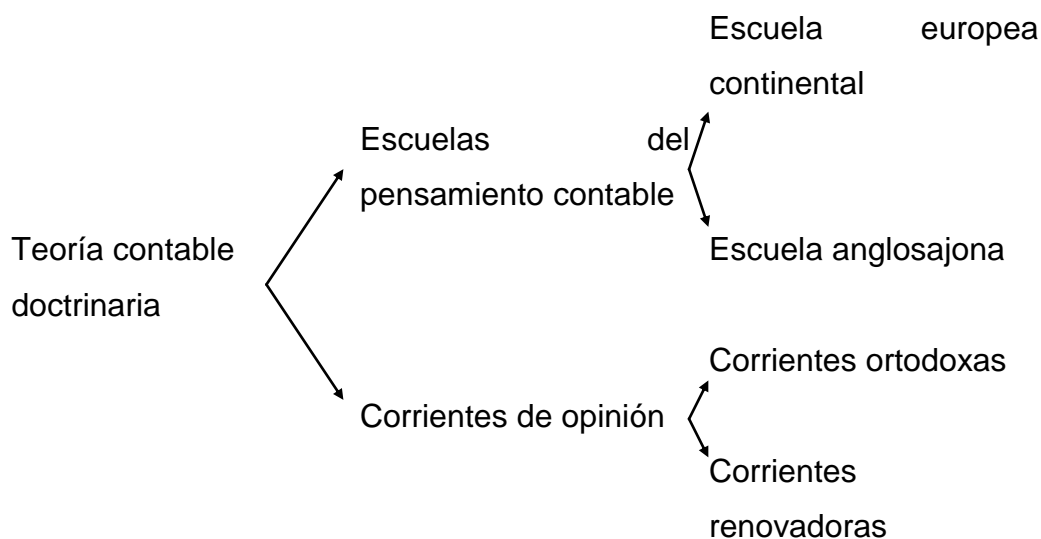
La investigación utilizada por docentes e investigadores produce aportes, es individual o colectiva, es orientativa, no es obligatoria, nadie la vota; se toma o se deja.

Con el objeto de fundamentar la razón de ser estos conceptos, profundizaremos lo expuesto.

Concepto:

La teoría contable doctrinaria, esta basada en la opinión de los autores é investigadores sobre temas generales ó particulares, como definiéramos anteriormente. Los autores, investigadores se agrupan según coincidan ó no en sus investigaciones. De esas armonías nacen las escuelas y las corrientes contables.

Evolución:



En la teoría contable están incluidas las escuelas contables y las corrientes de opinión contables.

Las escuelas contables son consensos logrados por grupos de autores ó investigadores que han llegado a un pensamiento similar, y entonces forman lo que se llaman escuelas.

Así tenemos la **escuela europea continental**. Liderada por los italianos, fue un período de más de cien años, que continúa. Sucesivos autores fueron dando sus teorías partiendo de la idea que la contabilidad es una ciencia (algo fundamental para ellos).

A partir de esa idea base, fundamentaron todo el desarrollo que tenía que tener la contabilidad.

Entre sus autores encontramos a Besta,. Rossi, Cerboni, y tantos otros. Cada uno de ellos con su propia corriente de opinión.

Hablaron del costo histórico, de alguna previsión a la utilización de ese valor por parte del valor de mercado, y del concepto de devengado.

Frente a esta escuela, tenemos la **escuela anglosajona**. Empezó a desarrollarse en Inglaterra. Después se vigorizó ampliamente en los Estados Unidos de Norteamérica.

Parte de la idea - dogmáticamente expuesta - que la contabilidad es una técnica.

También sus autores desarrollaron los conceptos del costo histórico, de lo devengado, de la prudencia.

Ambas escuelas trabajaron con los mismos propósitos, pero partieron de premisas diferentes.

Sin perjuicio de las escuelas, tenemos las **corrientes de opinión**.

Aquí notamos una evolución. Una escuela puede derivar en una ó más corrientes de opinión.

Tienen y conforman una identidad propia, pero sujeta a cambios con el transcurso del tiempo .

En su afán por perfeccionar la información proporcionada por la contabilidad, las ideas fueron evolucionando, se volvieron más complejas; se atrevieron a proponer cambios.

Los autores é investigadores desarrollaron distintos pensamientos más elaborados que los anteriores. Puesto que según como se aplicaran esas ideas podían obtenerse distintos patrimonios y resultados.

Así surgieron las corrientes de opinión, gestadas desde la década de los años treinta y aún antes.

Desde hace más de dos décadas que analizamos el problema¹ y pretendimos diferenciar las corrientes de opinión de los modelos contables, teniendo en cuenta - como ya lo dijimos - que las **corrientes de opinión** son el **sustento** de la **teoría contable doctrinaria** y los **modelos contables**, como veremos algo más adelante, **sustentan** la **teoría contable normativa**.

¹ Trabajo de Mario Biondi: **Las corrientes revisionistas de los llamados principios de contabilidad generalmente aceptados**, presentado a las IX^{as} Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur, 9/78, Santiago de Chile, publicado en Revista Contabilidad y Administración, Tomo III, Año II, N^o 17.

Para ello realizamos el siguiente razonamiento:

A - Los bienes económicos pueden valuarse:

- 1) a costos pasados ó históricos (precio pagado al momento de la compra)
- 2) a costo de hoy ó corrientes (precio que se pagaría hoy por la reposición)

B - El reconocimiento de resultados positivos se puede determinar:

- 1) solamente cuando los bienes son vendidos (desafectados), ó
- 2) cierta parte de los resultados positivos, también permaneciendo los bienes en el patrimonio del ente (antes de ser vendidos)

Los **factores** A y B son **concurrentes** y configuran las **corrientes de opinión** de la teoría contable doctrinaria y señalan **alternativas no contradictorias**, a saber:

- **Corrientes ortodoxas:** alternativa A - 1) + alternativa B - 1)

- **Corrientes renovadoras:** alternativa A - 2) + alternativa B - 2)

El efecto inflacionario que pudiera presentarse sería concurrente con ambos tipos de corrientes.

Consecuencia de estas mediciones y monedas, aparecieron distintas clasificaciones de resultados. Al resultado tradicional generado por la venta y el transcurso del tiempo, se agregaron los inflacionarios y los provocados por tener bienes cuyo valor en el mercado sufría oscilaciones.

Las corrientes son perfectamente distintas unas de otras, sus conceptos no se contradicen, no se mezclan.

Así de las dos corrientes básicas (ortodoxa y renovadora) surgen alternativas que nos permiten configurar cuatro corrientes perfectamente delimitadas:

- - **Corriente ortodoxa pura:** utiliza para la valuación costos de ayer. La moneda en que se expresan esos costos es la corriente. Es inalterable. El resultado aparece recién cuando la empresa se desprende de los bienes ó, en aquellos elementos que interviene el factor tiempo (sumas a cobrar ó pagar), a medida que el mismo va transcurriendo (resultados de intercambio).
- - **Corriente ortodoxa evolucionada:** utiliza también para la valuación costos de ayer. Pero, la moneda en que se expresan esos costos deja de ser corriente, para transformarse en constante. Hay bienes que son moneda y cuyo valor no cambia (p .e. el dinero en efectivo del país, son monetarios), pero, cuando hay inflación los mismos pierden (activos) ó ganan (pasivos) valor. Ese nuevo resultado se incorpora a través de la corrección del costo de los otros bienes, los que no son moneda (p. e. los bienes de cambio), llevándolos a una moneda homogénea.

Valúa entonces a costos de ayer, pero llevados a una moneda homogénea.

Como resultados segrega el de intercambio y el inflacionario.

- - **Corriente renovadora prudente:** utiliza para la valuación los costos de hoy (de reposición). Del momento en que se hace la valuación.

Aparte de los resultados de intercambio é inflacionarios. Agrega el de tenencia de bienes.

Tenemos también una cuarta corriente de opinión, no muy difundida, comenzó a perfilarse por los años ochenta, la hemos llamado:

- - **Corriente renovadora de avanzada:** incorpora los costos de oportunidad, la medición del capital no financiero y el interés del capital propio a la información proporcionada por el sistema contable. Esta corriente requiere, aún, una serie de estudios para hacerla viable. Sería la corriente contable del tercer milenio.

Como síntesis final podemos decir que una corriente de opinión contable expresa el tiempo de reconocer los resultados y sus diferentes tipos, reuniendo variables coherentes y no contradictorias.

Como colofón de lo expuesto en materia de **corrientes de opinión** en contabilidad, notamos que, en alguna medida, en ellas **pueden** converger ó **armonizarse** ideas de **las dos escuelas** ya mencionadas.

Por su parte, la teoría contable normativa, es el sustento de las normas prácticas dictadas por organismos autorizados para ello, sobre temas específicos. En la investigación normativa se vota, sus pronunciamientos son adoptados por unanimidad o por mayoría, sugiere normas obligatorias.

La teoría contable doctrinaria es anterior a la teoría contable normativa. Ambas están relacionadas.

No siempre se elige lo mejor en la teoría contable normativa; puede ocurrir que por razones políticas, se opte por una norma de menor calidad para hacer más sencilla su aplicación.

Cuando se implementó el procedimiento de ajuste de los estados contables para reflejar los efectos de la inflación se admitió, como método alternativo, y en determinadas condiciones, los costos de reposición, sin advertirse, quizás, que se estaba proponiendo cambiar una posición filosófica totalmente diferente; se reemplazaban valores históricos por valores presentes. La expuesto no implica abrir juicio de valor sobre la medida, pero es evidente que se mezclaban conceptos lo cual, para la teoría contable doctrinaria, no sería admisible.

Quién desee profundizar el análisis de las diferencias entre las investigaciones que hacen a la teoría contable doctrinaria y a la normativa, puede consultar nuestro trabajo "Similitudes y diferencias entre la investigación teórica universitaria y la investigación que realizan los organismos emisores de normas" presentado a la XXIIª Conferencia Interamericana de Contabilidad, celebrada en Lima en septiembre de 1997.

El sustento de la teoría contable normativa son los llamados "modelos contables", pero antes que los modelos contables se debe enunciar la definición de contabilidad y el objetivo de los estados contables.

La definición del concepto "contabilidad" actuará como el paradigma o gran postulado que, una vez aceptado por los investigadores, servirá para tener un punto de arranque uniforme para desarrollar el principal sustento de la teoría contable normativa que es el modelo contable a adoptar.

Como una derivación de la definición de contabilidad aparecen los “objetivos” de los estados contables.

La palabra objetivo significa un resumen de los propósitos que se tienen para llegar a una conclusión determinada, o sea, cómo la definición de contabilidad es señalar sus objetivos (de la contabilidad) de alguna manera los objetivos de los estados contables definen el propósito de los mismos y para que deben ser útiles; para que deben servir.

No es difícil darse cuenta que los objetivos de los estados contables tienen una cierta subordinación a la definición de contabilidad con que se iniciará el modelo contable. Simplificando, puede ser válida la siguiente síntesis:

- Para que se utilizará la contabilidad, en un determinado modelo contable, es su definición.
- Para que se utilizará los estados contables: es sus objetivos.

3 - Objetivos de los estados contables

En general puede afirmarse que el objetivo de los estados contables es suministrar información útil para los usuarios, a los efectos de poder adoptar decisiones vinculadas con el ente emisor.

Es sabido que las informaciones de los estados contables son expresadas en moneda del país pero, actualmente es una necesidad imperiosa que esos informes brinden también datos en unidades no monetarias. En algunas circunstancias, en la Argentina, las empresas que hacen oferta pública de sus títulos-valores están obligadas a informar sobre ciertas unidades físicas. Es natural que, por razones de competencia, los entes retaceen ciertas informaciones, sobre todo cuando la exigencia no tiene el mismo alcance para todas las empresas.

Teniendo en cuenta lo expuesto, podemos intentar una clasificación de los objetivos de los estados contables.

a) Aportes para uso interno del ente:

Seguramente el ente no necesita esperar a tener los estados contables de publicación para tomar decisiones. Posee toda la información con mayor prontitud que los terceros y también con mejor análisis. De todas maneras los estados contables de publicación también puede aprovecharlos para la actividad que se indica a continuación:

-Evaluación de la gestión de las máximas autoridades del ente.

Prácticamente es el más importante y, quizás el único objetivo de los estados contables de publicación que aplicará el ente. Los terceros analizan los estados contables de publicación y con esa base, adoptan decisiones respecto del ente (otorgamiento de créditos, aportes financieros, sea como préstamo o como capital, emisión de órdenes de compra, arrendamientos financieros u operativos, etc.).

La empresa emisora de los estados contables brinda, a través de ellos, una muestra de la gestión exitosa o no de sus autoridades. La memoria, las notas, los informes de la sindicatura y de la auditoría externa tratan de seducir a los terceros convenciéndolos que el ente que administran es “el mejor del mundo” y, consecuentemente, se puede hacer negocios con él.

os estados contables de publicación son el espejo del ente.

sta evaluación de las máximas autoridades de la empresa tiene etapas: una etapa de proyección en la cual se fijan políticas, se proyecta la actividad total del ente y se prevén resultados y situaciones financieras futuras. La siguiente es una etapa de control de la gestión de las máximas autoridades. La posibilidad de la distribución de dividendos, el cuidado de la ecología y del bien común son parte de la función individual y social del ente y, en su conjunto, configuran el éxito o el fracaso del mismo.

b) Aportes para uso de terceros (particulares):

os terceros interesados en conocer la situación del ente para operar con el mismo, deben esperar a contar con los estados contables de publicación, a los efectos de disponer de información oficial, que se supone rigurosamente auténtica. Cuando la sociedad opera con las bolsas de comercio la información que obtienen los terceros es más

completa. En cambio, las empresas que no cotizan en bolsa proveen muy limitada información.

Sintetizando, los terceros destinatarios de la información, pueden clasificarse en dos grupos, a saber:

- Entidades financieras y comerciales: Es la principal guía que tienen estos terceros para considerar la posibilidad de otorgarle créditos al ente emisor de los estados contables.
- Inversionistas, actuales y potenciales: Es una importante referencia (muchas veces la única) de que disponen, para decidir la venta o la compra de los títulos-valores emitidos por el ente.

c) Aportes para uso del estado:

El estado es un principalísimo interesado en la información que producen los estados contables de publicación, toda vez que ellos son la base de determinación de la contribución tributaria de los entes y la acumulación de la información permite deducir información macroeconómica imprescindible para la conducción del país. Por otra parte, según sea la política económica que conduce un gobierno, en materia de control de precios, los estados contables suministrarán información útil para esos fines.

Sintetizando, los aportes para uso del estado que los estados contables de publicación pueden suministrar, podrían ordenarse de la siguientes forma:

- Base para determinar la carga tributaria y para los múltiples fines de políticas fiscal y social.
- Imprescindible fuente de información para acumularla y tratar de obtener la llamada “contabilidad nacional”.
- Base para la fijación del control de precios y de tarifas.

Es posible que se alegue que los objetivos de los estados contable sea una enumeración teórica, que no agrega gran cosa al conocimiento de la disciplina. Pensar así significaría subestimar la importancia de la contabilidad. En momentos en que se discute muy acaloradamente sobre la naturaleza de la contabilidad, pretender restarle la indicación de los objetivos de los estados contables, que son

uno de los principales productos finales, tendría el mismo alcance que obviar la definición de “contabilidad”, con la idea simplista de indicar como se la utiliza y para que.

MARIO BIONDI

Bibliografía

Mario Biondi. “ Las corrientes revisionistas de los llamados principios de contabilidad generalmente aceptados”. IXª Jornada de Ciencias Económicas del Cono Sur. Septiembre de 1978. Publicado en la Revista Contabilidad y Administración Tomo III, año II, Nro.17.

Mario Biondi. “Similitudes y diferencias entre la investigación teórica universitaria y la que realizan los organismos emisores de normas”. XXIIª Conferencia Interamericana de Contabilidad. Perú 1997. Edición de Trabajos Nacionales

Mario Biondi **El ABC del fascinante mundo de la TEORÍA CONTABLE**. Ediciones Macchi. 1998.

C.E.C.Y.T. de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. **Informe Número 13**.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas . **Resolución Técnica Número 10**.

Anales de las Conferencias Interamericanas de Contabilidad. de la Asociación Interamericana de Contabilidad. Especialmente Conferencias números Xª, XIª y XIIª.

Enrique Fowler Newton. **Contabilidad Superior**. Tomo I. Ediciones Macchi 1993.

Jorge Tua Pereda. **Lecturas de Teoría e Investigación Contable** Centro Interamericano Jurídico Financiero. Colombia 1995.