



Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337
FURB, v. 6, n.3, p. 114-128, jul./set., 2010

doi:10.4270/ruc.2010325

Disponível em www.furb.br/universocontabil



UNA APROXIMACIÓN A LA MODELIZACIÓN DEL ELEMENTO EMISOR DE ESTADOS CONTABLES*

UMA APROXIMAÇÃO À MODELAGEM DE EMISSÃO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

AN APPROACH TO ISSUANCE MODELING OF FINANCIAL STATEMENTS

Juan Carlos Seltzer

Doctor en Contabilidad por la Universidad de Buenos Aires
Profesor de la Facultad de Ciencias Empresariales de la
Universidad del Aconcagua
Dirección: Marcelo T. de Alvear, 1665, 6º, B
CEP: 1060 – Ciudad de Buenos Aires – Argentina
E-mail: pseltzer@infovia.com.ar
Teléfono: 5411 4814 2390

RESUMEN

La calidad de los informes contables financieros es una referencia casi obligada en el ámbito de la Contabilidad. Temas como sus cualidades y requisitos no faltan en ningún texto o norma de Contabilidad. Pero también es pública su falta, lo que muestra que, entre otros, existen problemas en el accionar de sus emisores. Como aquella acción de emitir está a cargo de entes (personas físicas o jurídicas) su conocimiento es imprescindible para el logro de mejores informes. Precisamente el objetivo de la investigación es intentar sistematizar, mediante un proceso de modelización, conocimiento existente acerca de los emisores de estados contables de presentación. Conocer y sistematizar, permitirá actuar sobre quien es responsable de la calidad de los estados contables que emite. Las demandas de la sociedad acerca de esa calidad, sólo quedarán satisfechas si se considera al conocimiento contable como representativo de un saber y si las actividades de divulgación que conlleva se enmarcan en la ética y en la responsabilidad social.

Palabras clave: Contabilidad. Estados contables. Emisores. Calidad. Modelización.

* Artigo recebido em 19.11.2009. Revisado por pares em 24.12.2009. Reformulado em 22.04.2010. Recomendado para publicação em 28.04.2010 por Ilse Maria Beuren (Editora). Publicado em 30.09.2010. Organização responsável pelo periódico: FURB.

RESUMO

A qualidade das demonstrações contábeis é uma referência quase obrigatória no campo da Contabilidade. Temas como a qualidade e requisitos não faltam em qualquer norma ou regra de Contabilidade. Porém é notória também a sua falta, o que mostra que são problemas, entre outros, relacionados a se acionar os emissores das demonstrações contábeis. Como a sua emissão está sob a responsabilidade de entidades (pessoas físicas ou jurídicas), seu conhecimento é essencial para a realização de uma melhor comunicação. Precisamente, o objetivo do estudo é tentar sistematizar, através de um processo de modelagem, o conhecimento existente sobre a emissão das demonstrações contábeis apresentadas. Conhecer e sistematizar permitirá agir sobre quem é responsável pela qualidade das demonstrações contábeis que emite. As demandas da sociedade sobre a qualidade só serão atendidas se o conhecimento da contabilidade for considerado como representante de um saber e se as atividades de divulgação que a suportam façam parte da ética e responsabilidade social.

Palavras-chave: Contabilidade. Demonstrações Contábeis. Qualidade. Modelagem.

ABSTRACT

The quality of financial statements is an almost mandatory reference in the accounting field. Themes such as quality and requirements are not out of any accounting standard or rule. However, it is also noticeable its absence, showing that problems are, among others, related to the issuer of financial statements. Because the issuance is under the responsibility of entities (individuals or legal entities), its knowledge is essential to the achievement of better communication. Precisely, the goal of this study is to try to systematize, through a modeling process, the existing knowledge on the issuers of the financial statements presented. Knowing and systematizing will allow to take action on who is responsible for the quality of financial statements issued. The society's demands on quality will only be met if accounting knowledge is considered as representative of a knowledge and if the information dissemination activities, that support it, are part of ethics and social responsibility.

Keywords: Accounting. Financial statements. Quality. Modeling.

1 ALCANCE, OBJETIVOS Y METODOLOGÍA

La calidad de los informes contables financieros es una referencia casi obligada en el ámbito de la Contabilidad. Temas como sus cualidades y requisitos no faltan en ningún texto o norma de Contabilidad. Pero también es pública su falta, lo que muestra que, entre otros, existen problemas en el accionar de sus emissores (HERRSCHER, 1979, 2002; MARTÍNEZ CHURIAQUE, 1989; TUA PEREDA, 1991; CARMONA y CARRASCO, 1993; BIONDI, 1995, 2002; GARCÍA CASELLA, 2000; RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, 2001; CASTILLA, 2005; FOWLER NEWTON, 2005).

Solucionarlos es una cuestión actual que suscita gran interés y acciones institucionales dirigidas a ese fin (Sarbanes-Oxley, 2002; Informe COSO, 1992; ISAR-UNCTAD, 2003-6). Por un lado, si calidad es la conformidad con las especificaciones de los destinatarios, deberíamos consultar a éstos, los usuarios; pero, por otro lado, aquella acción de emitir está a cargo de entes (personas físicas o jurídicas) y por tanto su conocimiento es imprescindible para el logro de mejores informes.

Precisamente el objetivo de la investigación es sistematizar, mediante un proceso de modelización, conocimiento existente acerca de los emissores de los estados contables de presentación. Para Fowler Newton (2001, p. 18), “los informes contables constituyen el medio

por el cual la información salida del sistema contable es comunicada a sus usuarios”.

Existen diversos tipos de informes: a) los estados contables (o estados financieros) que el emisor prepara tanto para su propio uso como para su presentación a terceros; b) la información adicional a los estados contables; c) los informes contables preparados exclusivamente para uso de los administradores del ente (FOWLER NEWTON, 2001).

En las digresiones terminológicas el autor expresa que estados financieros es una traducción literal de la expresión en idioma inglés (de uso en EEUU) *financial statements*, que puede dar lugar a confusión porque en algunos países la palabra financiero se emplea principalmente para referirse a lo que tiene que ver con los movimientos de fondos. Para García Casella (1999, p. 25), “consideramos al término estado contable en un sentido amplio, abarcando tanto los estados contables de uso externo o de publicación, como los estados contables de uso interno”.

En este trabajo se parte de postulaciones doctrinarias, estudios y ponencias acerca de aquellas personas que piensan y hacen las tareas culturales de generación de información contable, planteando descripciones en el marco de un concepto amplio de Contabilidad. Para García Casella et al. (2001, p. 146), existe un concepto amplio de Contabilidad. Trasciende el concepto limitado de Contabilidad Patrimonial o Financiera. “Abarcaría a todo tipo de entes, objetivos económicos y no económicos, términos monetarios y no monetarios, datos del pasado y predictivos, métodos propios y estadísticos, para todo tipo de decisiones, y la mayor información útil posible patrimonial y no patrimonial”.

Se recurrió a fuentes secundarias, es decir a textos y autores dedicados al estudio del dominio del discurso contable en teoría general así como documentación institucional relevante de organismos vinculados al área del conocimiento contable. Todo el conocimiento colectado es utilizado, siguiendo la metodología de modelización que se describe en la ponencia, para arribar a una síntesis o modelo que permita comprender el objeto de estudio: los emisores de estados contables de presentación. Conocer y sistematizar, permitirá actuar sobre quien es responsable de la calidad de los estados contables que emite.

Las demandas de la sociedad acerca de esa calidad, sólo quedarán satisfechas si se considera al conocimiento contable como representativo de un “saber sabio” y si las actividades de divulgación que conlleva se enmarcan en la ética y en la responsabilidad social. “saber sabio” expresión utilizada por Chevallard (1998, p. 161), para quien esta expresión (*savoir savant*) indica que “un saber tiene legitimidad, la que está fundada en la confianza que podemos concederle, que le confiere su carácter de saber auténtico, que le otorga su credibilidad [...] el título de sabio no pertenece jamás intrínsecamente a un saber; es otorgado por la cultura y puede perderse”.

Este trabajo intenta colaborar para que la Contabilidad sea, al decir de Herrscher (1979, p. 306), “un buen ayudante del jardinero” y, muy especialmente, que sea “los ojos y oídos del jardinero”.

2 MODELIZAR EN CONTABILIDAD

García Casella et al. (2006) citam a Forrester (1972, p. XI):

La dinámica industrial es una forma de estudiar el comportamiento de los sistemas industriales con el fin de mostrar cómo las políticas, las decisiones, la estructura y las demoras se interrelacionan para influir en el desarrollo y la estabilidad. Forma una totalidad con las distintas áreas funcionales: dirección, comercialización, inversión, investigación, personal, producción y *contabilidad* (destacado nuestro). Cada una de estas funciones está reducida a una base común, reconociendo que cualquier actividad económica *o de una empresa* (destacado nuestro) consiste en flujos de dinero, pedidos, materiales, personal y equipo de capital. Estos cinco flujos están integrados por una *red de información* (destacado nuestro). La dinámica

industrial admite la importancia crítica de dicha red, por cuanto da al sistema sus propias características dinámicas.

Y expresam García Casella et al. (2006, p. 9):

Nosotros estamos intentando, como principiantes, tomar a la Contabilidad, o la tarea contable en sus diversos dominios del discurso, como una realidad en cualquier ente no exclusivamente económico y como red de información para todo el ente y sus sistemas. Nuestros Modelos Contables serán abstractos como los de todas las ciencias sociales y lo constituyen símbolos, a través de un lenguaje escrito o imagen mental o descripción verbal, pudiendo llegar a ser Modelos Matemáticos.

Dentro de la clasificación de los Modelos optamos por elegir Modelos Dinámicos y no Estáticos. Luego serán Modelos No Lineales Inestables y/o Estables, que Forrester considera los más adecuado para el comportamiento económico y administrativo y, nosotros agregamos, contable.

Como dice Marzana (1982, p. 5), la modelización “suele aparecer a veces en forma completamente literaria sin que el propio autor advierta que su prosa, en la que no aparecen formalismos lógicos ni expresiones matemáticas, está transmitiendo el mensaje propio de un modelo“. Y ratifica Belkaoui (1993, en versión GARCÍA CASELLA et al., 2004, p. 12) que “los modelos contables pueden comenzar siendo ideas liberadas que luego se transforman”.

Siguiendo a Bunge, (1972, p. 248, citado por García Casella et al., 2004, p. 9), es admisible decir que:

Una vez planteado y examinado un problema o un sistema problemático, se busca su solución a menos que se demuestre que carece de tal. Dicho de otro modo, un problema factual dará lugar a una experiencia, una conjetura o ambas cosas [...] pero las experiencias científicas no tienen lugar en el vacío: se proyectan con ideas determinadas y se interpretan con la ayuda de teoría.

En la preparación de la investigación se tuvieron presentes las palabras de Beaver (1996, p. 122), para quien:

The discussion of NEAR identified several trends in accounting research. I conclude by emphasizing three major factors. The first is that outstanding accounting research is likely to be a blend of theory, empirical analysis and institutional knowledge [...]. A second factor is the emphasis on contextual rather than generic research [...]. A third is what I call the “wild card” factor [...] is a force that can influence future research in a dramatic, unexpected way [...] another major wild card factor is the creativity of individual researchers.

NEAR es sigla utilizada por Beaver (1996, p. 113), “*Not so Early Accounting Research*”, es opuesto a FAR, “*Future Accounting Research*”, traducible como Investigación Contable no tan temprana e Investigación Contable Futura, respectivamente.

Estas palabras se vierten así: Se identifican varias tendencias en la investigación contable. Concluyo enfatizando tres de los principales factores. El primero es que la investigación contable destacada parece ser una mezcla de teoría, análisis empírico y conocimiento institucional. Un segundo factor es el énfasis en el contexto más que en la investigación genérica. Una tercera es aquella que yo denomino factor *wild card*; es una fuerza que puede influir la investigación futura de una manera dramática, inesperada. Otro factor *wild card* principal es la creatividad individual de los investigadores.

Wild card en los juegos de naipes es el *comodín*. En investigación, es el hecho de baja probabilidad pero de alto impacto – *low probability, high impact events that, were they to occur, would severely impact the human condition.*

Y fundamentalmente que, al decir de Chua (1986, p. 603):

All human knowledge is a social artifact – it is a product of the constituting labor of people as they seek to produce and reproduce their existence and welfare. Knowledge is produced by people, for people, and is about people and their social and physical environment. Accounting is no different [...] Like other empirically-based discourses, it seeks to mediate the relationship between people, their needs, and their environment.

Que, en castellano, sería: Todo el conocimiento humano es un artefacto social, producto de la labor constitutiva de las personas que buscan producir y reproducir su existencia y bienestar. El conocimiento es producido por la gente, para la gente y trata acerca de la gente y su entorno social y físico. No hay ninguna diferencia con la Contabilidad. Como otros discursos con base empírica, busca mediar las relaciones entre las personas, sus necesidades y su entorno.

O, como lo resume García Casella et al. (2004, p. 13), “Los modelos contables son artefactos sociales respecto a la acción de las personas, por ellas, para ellas y acerca de ellas y su contexto social y físico”.

3 LA MODELIZACIÓN DEL ELEMENTO EMISOR

García Casella (2006) ubica a los investigadores en un punto de inflexión en esta cuestión de la modelización en la disciplina Contabilidad, cuando señala hacerlo como principiantes, desgranando comentarios, que son consejos para quienes intentan diseñar modelos contables.

Estas recomendaciones han sido tomadas como guía o brújula y se han hecho propias para este trabajo referido al elemento emisor de informes contables de presentación, ubicados en el segmento de la Contabilidad patrimonial. De esta manera, una vez enunciados los pasos a seguir en la construcción de un modelo contable particularizado al segmento patrimonial, se focalizará en los emisores, como uno de los elementos del dominio del discurso contable. Como se expresa Berlin (1962, p. 19 en BELKAOUI, 1993, p. 496):

The History of thought and culture is, as Hegel showed with great brilliance, a changing pattern of great liberating ideas which inevitably turn into suffocating straightjackets, and so stimulate their own destruction by new emancipatory, and at the same time, enslaving conceptions. The first step to understand of men is the bringing to consciousness of the model or models that dominate and penetrate their thought and action. Like all attempts to make men aware of the categories in which they think, it is a difficult and sometimes painful activity, likely to produce deeply disquieting results. The second task is to analyze the model itself, and this commits the analyst to accepting or modifying or rejecting it and in the last case, to providing a more adequate one in its place.

Que se traduce como: La historia del pensamiento y de la cultura es, como Hegel mostró brillantemente, un cambiante proceso de gran liberación de ideas las que, inevitablemente, se vuelcan en estrechos y sofocantes corsés y así estimulan su propia destrucción por nuevas concepciones, al mismo tiempo liberadoras y esclavizantes. El primer paso de los hombres para comprender, es hacer conscientes el modelo o modelos que dominan y penetran su pensamiento y su acción. Como todos los intentos de hacer conciente a los hombres las categorías en las que piensan, aquella es una actividad difícil y muchas veces penosa, que produce resultados profundamente perturbadores. La segunda tarea es analizar el modelo mismo, y esto compromete al analista a aceptarlo, modificarlo o rechazarlo y, en este último caso, a reemplazarlo por uno que sea más adecuado.

Ahora sí iniciamos, como principiantes, el camino de la modelización presentando, en

las páginas siguientes puntualizaciones para Contabilidad y focalización en el elemento emisor.

4 PUNTUALIZACIONES PARA CONTABILIDAD

Para poder concretar las conceptualizaciones anteriores, se ha seguido lo que se puntualiza en varios trabajos del grupo de investigación que dirigió el Prof. Emérito Dr. Carlos Luis García Casella, titulado Intensificación del uso de modelos en Contabilidad (GARCÍA CASELLA, C. L. “Intensificación del uso de modelos en Contabilidad”. Proyecto UBACYT Bianual E016 – 2001-2004.).

En la sección primera de uno de ellos, se indican los fundamentos del proceso de modelización que se describen luego, a partir de autores de administración y de economía, especificando que: “creemos relevante, ante todo, resaltar que la construcción de modelos en Contabilidad debe enmarcarse en el carácter empírico y social de la disciplina. En tal sentido, la metodología a describir no es esencialmente diferente de la aplicable a otras disciplinas de similar naturaleza” (CANETTI; SELTZER, 2001).

En ese trabajo, a continuación, se abordan aspectos de tipo general de los que seleccionamos, en el camino de modelizar en Contabilidad, los siguientes:

- a) como condicionantes implícitos se destacan los que se refieren al carácter social de la disciplina, no restringida a lo económico, lo que implica que se abarquen sistematizaciones no excesivamente formalizadas;
- b) en cuanto al enfoque, se recomienda mantener el descriptivo-explicativo de los modelos contables y el enfoque normativo;
- c) la preparación de modelos contables toma en consideración elementos de teoría (proposiciones generales), de análisis empírico (proposiciones empíricas) y de conocimiento institucional, tomando en cuenta supuestos del realismo crítico y proponiendo fundamentos ontológicos generales.

En la sección segunda del documento que venimos analizando, se enuncia una secuencia de pasos genéricos para desarrollar modelos en Contabilidad. La construcción de modelos seguirá el rumbo: ideas liberadas, marco ajustado, destrucción y reemplazo por nuevas concepciones (de punto 8). La secuencia propuesta tiene un criterio orientador para la elaboración de Modelos en Contabilidad:

- a) seleccionar los hechos destacados a analizar dentro del dominio contable del elemento a modelizar (de punto 1);
- b) hacer énfasis en los objetivos del elemento contable a describir para orientar la solución a aplicar o modelizar (de punto 2);
- c) considerar la existencia de objetivos múltiples simultáneos (de punto 19);
- d) detallar relaciones y dimensiones de los componentes del elemento contable a modelizar (de punto 4);
- e) al encontrar gran cantidad de variables se deberá hacer un esfuerzo para seleccionar las más significativas (de punto 7);
- f) intentar la expresión cuantitativa de los fenómenos; si no es posible, hacer énfasis en una expresión cualitativa austera y sintética (de punto 3);
- g) si es posible, formular ecuaciones, ya sea simples o con algún grado de complejidad, pudiendo llegarse a ecuaciones simultáneas;
- h) recordar que si no es posible la formalización matemática, pueden elaborarse modelos literarios adecuados para el tratamiento de determinadas problemáticas.

Los Modelos en Contabilidad se seleccionaron de otro trabajo de síntesis (“Elementos para elegir la metodología más conveniente para lograr modelos contables”, basado en “Utilizar la fundamentación del problema general contable: modelos para analizar las propuestas anteriores”, Instituto de Investigación Contables FCE/UBA.), de los cuales aquí se escogen los citados (al que remiten las referencias que figuran entre paréntesis):

5 APLICACIÓN DEL PROCESO, A LA MODELIZACIÓN DEL ELEMENTO EMISOR

5.1 Ideas liberadas y hechos destacados

- a) deben ser consideradas las características que tienen las personas como sujetos de la actividad contable la que es sumamente compleja por las diferencias que se observan entre individuos en materia de necesidades, habilidades y predisposición;
- b) se considera que la tecnología contable, los sistemas contables y la regulación deberían apoyar a los emisores a superar esas limitaciones y diferencias, atendiendo a todos esos elementos;
- c) además el modelo patrimonial de emisores debe dar respuesta a las necesidades que los usuarios de la información tienen en el mundo globalizado e incorporar el avance tecnológico y las nuevas modalidades de la actividad empresarial y financiera;
- d) se ocupan de la Contabilidad: contadores, economistas, administradores de empresas, investigadores, historiadores y estudiosos; tanto los que generan información como los usuarios de ella y los que la regulan, estandarizan y también quienes verifican lo hecho por otros. En síntesis: los generadores o productores de Contabilidad, los reguladores y los usuarios de la misma;
- e) se genera información patrimonial a una variedad de usuarios, cada uno de los cuales tiene sus propios valores y pondera la información que se le suministra de diferente forma. De ahí que los informes contables patrimoniales resulten ser multipropósito a partir de delinear teóricamente las características y necesidades del usuario o destinatario;
- f) en cuanto a los emisores y de las personas que actúan dentro de ellos:
 - ¿Cómo son ellos? ¿son competitivos o cooperativos? Son multivariados, cada uno de los cuales tiene sus propios valores, objetivos y herramientas intelectuales, actuando en una u otra forma según las diferentes lógicas que consideren necesarias aplicar en cada oportunidad en particular;
 - ¿Cómo efectúan observaciones? ¿cuál es su capacidad de atención y reflexión? Obviamente que, por definición, tienen cualidades emprendedoras, lo que les exige observar analizando y atender a diferentes cuestiones y aspectos simultáneamente. Generalmente, se requiere actuar en la inmediatez, lo que no niega la necesidad de reflexión especialmente en la propia acción. En ese quehacer cotidiano, las personas utilizan recursos para analizar y crear, junto a los de la puesta en práctica y emocionales. Krieger (2001, p. 82), para el caso de los empresarios, pone como ejemplos: analizar el mercado, innovar en productos y servicios, generar estrategias de marketing y manejar equipos;
 - ¿Conocen de Contabilidad? ¿son iniciados en la disciplina? ¿cuánto? En general se los considera “conocedores”, sean prácticos o universitarios, variando el nivel, calidad y actualidad, practicidad, concepción de Contabilidad, calidad y amplitud de sus conocimientos técnicos, de gestión, de administración, de negocios, actitudes y aptitudes;
 - ¿Cuál es el grado de profesionalidad en la tarea de “emitir”? Habría relación directa respecto de la experiencia y capacitación del preparador de la información y las del titular del ente;
 - ¿Cuáles son sus objetivos? ¿son todos económicos o tienen metas sociales? Los emisores no tienen los mismos objetivos que los inversores de riesgo. Aquellos se enfocan en la sustentabilidad del proyecto, lo que incluirá forzosamente metas personales y sociales, en tanto que los últimos dirigen sus

- esfuerzos concretos a lograr rentabilidad;
- g) en la Contabilidad trabajan gerentes, contadores, administradores y asistentes realizando tareas de registración, procesamiento, ordenamiento, administración, control de gestión, auditoría, presupuestación, investigación, etc.; y por ende reciben información para analizarla, interpretarla y así tomar decisiones;
- h) los conocimientos, habilidades y destrezas que deben demostrar los que se ocupan de la Contabilidad implican:
- en el caso de los generadores de información: orden, gusto por el trabajo numérico, sentido crítico, responsabilidad frente al trabajo, conocimiento de las normas contables, capacidad para organizar y jerarquizar la información contable, buena disposición para actualizarse permanentemente y trabajar en equipo, conocimiento de la legislación jurisdiccional, habilidad para la realización de planificaciones y proyecciones, capacidad para la administración de recursos humanos, habilidad para la comunicación, conocimientos económicos, impositivos, laborales y de informática, capacidad para el asesoramiento.
 - para el caso de los representantes de los emisores, y/o administradores, se seleccionan, de los citados anteriormente: conocimiento de las funciones y posibilidades de la Contabilidad, de su lenguaje, de las normas contables y del sistema contable propio; capacidad para el análisis y la interpretación de la información contable y habilidad para proyectar a partir de ella; actitud para asesorarse; conciencia de su responsabilidad ética informativa frente a las partes interesadas (stakeholders).

5.2 Objetivos múltiples (considerar su existencia simultánea)

Si los informes contables patrimoniales exteriorizan información multipropósito para un destinatario ideal, es obvio que existirían objetivos múltiples simultáneos. Ese es justamente uno de los problemas para los emisores de tales informes.

Pero también un mismo emisor podría tener objetivos múltiples simultáneos, ya que cada persona actúa de diferente manera en la tarea contable de acuerdo al rol y podría darse el caso de que una misma persona pudiera desempeñar dos o más roles simultáneamente.

5.3 Énfasis en los objetivos (hacerlo en los del elemento contable a describir para orientar la solución a aplicar o modelizar)

Los objetivos que los buenos emisores buscarían con la información patrimonial serían: a) satisfacer la necesidad de inversionistas de riesgo de decidir (invertir, prestar); b) cumplir con la normativa legal y societaria en forma; d) agregar información de negocios (no obligatoria) para enriquecerla; e) acercar la información a los usuarios de la manera más económica, oportuna y con la tecnología más adecuada.

En virtud de lo que se ha venido describiendo, se requeriría de una modelización amplia del elemento emisor dadas las multivariantes, tales como las referidas: a) al ente; b) a la información; c) a los grupos u órganos; d) a los individuos.

5.4 Relaciones y dimensiones de los componentes del elemento emisores a modelizar

A continuación se enuncian las categorías que fueron identificadas agrupadas en los cuatro ítems (Cuadros 1, 2, 3 y 4). En la columna relaciones se indican los números que corresponden a las categorías con las que se vinculan.

Categorías	Dimensiones	Comentarios	Relaciones
1.1 Características	Dimensión; Cultura/Tradicición; En crecimiento o expansión; Grado de regulación+; Grado de concentración Influído por/o influyente en <i>stakeholders</i> +; Adaptabilidad Respeto por los valores+;Capacidad de presión	Ente comprometido con el medio socioeconómico. Conocimiento de las preferencias de los usuarios de la información. Conocimiento de las potencialidades del sistema de información contable.	1.2 1.3 1.4 5
1.2 Propensión al cumplimiento de la normativa legal y societaria	Legalista: respeto por la normativa.+ Rechazante: lobbies; búsqueda de alternativas “legales” (contabilidad “creativa”)-	Grado de cumplimiento de las regulaciones vigentes y potenciales. En la medida en que acepte la normativa o la rechace (capítulo 7).	1.1
1.3 Objetivos	Racionales+; Irracionales-; Conflictivos- Negociadores/armoniosos+; Confidencialidad-; Confiabilidad+; Legales+ Sociales	Manejo de los canales de comunicación internos y externos. Estilo de manejo de las contradicciones y conflictos. Carácter democrático o autocrático de la gestión.	1.1
1.4 Intereses	Equilibrados+ No equilibrados-	Participantes que consideren que los incentivos son adecuados y equitativos.	4.7 4.8 1.1
1.5 Satisfacción de las partes involucradas	Alto+ Bajo	En aspectos sicosocioeconómicos.	4.7 4.8 1.1
1.6 Relaciones con el entorno: Necesidades de los usuarios, políticas vigentes; estructura socioeconómica: cultura; instituciones; conflictividad; marco regulatorio; medios y tecnología de la información	1 Reguladores	Normativa+ Imposición de restricciones. Compromisos. Relación con el estado: poder político. Conformación de los órganos. Estructura jurídico política.	1.2 1.3 2.1
	2 Fiscalizadores, supervisores	Auditores: obligatoriedad o no; independencia, o no. Entes fiscales: su eficiencia+ Organismos externos de control: estructura, eficiencia+ Medios de comunicación: su compromiso con la temática+	1.2 1.3 2.1
	3 Stakeholders/directos (inversores de riesgo)	Clientes: su participación en el mercado del ente y en el del ramo. Usuarios: su definición (tipología), necesidades diferentes y cambiantes; diversa habilidad de lectura e interpretación; guiados por metas sociales y no solo económicas. Usos y costumbres. Asociados: su poder económico. Proveedores de bienes, servicios y financiación actuales y potenciales: su participación en el mercado del ente y en el del ramo.	1.1 1.2
	4 Stakeholders/indirectos (grupos de interés)	Medio social: realidad social.+ Vecinos: grado de compromiso y participación social.+ Competidores: entes que brindan servicios o venden bienes similares.+ Académicos: su influencia en la comunidad y en los entes regulatorios.	1.1

Cuadro 1 - Con respecto del ente

Categorías	Dimensiones	Comentarios	Relaciones
2.1 Emisión	Frecuencia+; Normalización+; Oportunidad+; Transparencia+; Tipo de informes: con destinatario dirigido/semidirigido. Con lenguaje organizado/no organizado; Costo; Vías de comunicación: papel/TIC-+; Confiabilidad (quiénes, cómo, cuando se harán cargo de la validación)		1.6.1 1.6.2 1.6.3 2.2 2.3 2.5
2.2 Proceso de información	Especializado+ No especializado-	Separación entre toma de decisiones y captación de información	2.1
2.3 Sistema de información	Sistematizado+ No sistematizado- Grado de automatización+ Cantidad y calidad de los recursos asignados+ Flexibilidad+	Cómo sustituyen a la observación directa; cuanto más sistematizados resultarán más objetivos. Su influencia en la oportunidad y confiabilidad de la información generada. Tecnología. Para permitir contenido amplio y expresión sintética.	2.1
2.4 Procesamiento de la información	Objetiva+	Con referencia a cómo los participantes perciben ser recompensados en sus intereses. Confiabilidad de las fuentes de datos.	2.1
2.5 Necesidades de información a satisfacer	Clásica (financiera)+ De negocios+	Políticas vigentes en organismos interesados y requerimientos de usuarios. Vigencia simultánea del paradigma de utilidad y del paradigma de responsabilidad social.	1.6.1 2.1
2.6 Características de la Normativa	Impuesta- Consensuada+ Atiende sólo a lo formal- Atiende a la esencia de las transacciones+ Rígida, semidirigida, flexible-+ Armonizada+ General/especializada (emisores grandes/pequeños)	Composición de los organismos reguladores. Grado de consulta y tipo de participación de las partes interesadas. Estructura jurídico política de la sociedad en la que trabajan los reguladores (centralizada o no).	1.6.1

Cuadro 2 - Con respecto a la información

Categorías	Dimensiones	Comentarios	Relaciones
3.1 Características y objetivos de los órganos	Grado de especialización de las áreas.	Tipo de organización, coordinación.	1.6.3 2.2
3.2 Relaciones entre los órganos o grupos	Al interior de la organización. Al exterior.	Fluir de la comunicación interna y externa.	1.6.4 2.2
3.3 Función en la organización	Decisorio: decisiones no programadas+ Rutinario: decisiones programadas-	Tipo de decisiones a las que está habilitado: no programadas o rutinarias (programadas) lo que dará impulso a un mayor o menor compromiso.	1.1

Cuadro 3 - Con respecto a los órganos del ente

Categorías	Dimensiones	Comentarios	Relaciones
4.1 Roles de los individuos	Inversores- Gerentes+ Financistas/acreedores- Contadores profesionales+ Contadores empíricos	Cómo cambian a través del tiempo y la existencia de roles simultáneos.	1.1
4.2 Relaciones entre los individuos	Al interior del órgano o grupo+- Al exterior del órgano o grupo+	Referidos al tipo de comunicación y de actuación tanto formal como informal. Niveles jerárquico de los responsables.	1.1 2.3 2.4 2.4
4.3. Preparación o capacitación	Profesional+ Empírico/práctico- Concepción amplia de Contabilidad+ Experiencia	Lo que le generará diferentes actitudes en la tarea de “emitir”: rutinarias, legalistas o formales, compromiso.	1.1
4.4 Conocimientos+	Contables Impositivos Jurídicos Administrativos Económicos	La intensidad y calidad de estos saberes provocará diferentes ideas y percepciones dando distintos sentidos a la tarea de emitir.	2.1 2.2 2.3 4.3
4.5 Capacidades+	Intelectuales Observacionales Comparativas De atención Reflexivas Relaciones interpersonales Tecnológicas	Las habilidades reconocidas como indispensables en la tarea de emitir producirá una mejor gestión, un llevar a concretar los artefactos que se denominan “estados contables” de una manera más confiable y menos rutinaria.	2.4 4.3
4.6 Valores ++	Ética Grado de compromiso Responsabilidad social	Estas calidades en las personas son trascendentes para lograr un accionar menos legalista y más crítico, más contextualizado en la realidad sicosocial y no sólo económica, menos rutinaria y más valorativa o apreciativa, más consciente y consistente con los objetivos amplios subyacentes en la emisión de informes contables.	1.1 2.5 4.3
4.7 Predisposición (para la acción)	Actividad+ Pasividad -	Provocará más o menos eficiencia, en cuanto a la oportunidad, cumplimiento de plazos, búsqueda de alternativas eficientes.	4.1 4.2
4.8 Metas personales y/o profesionales	Económicas - Sociales (ser humano)+	Cooperativas/competitivas.	1.4 1.5
4.9 Rol en el órgano o grupo	Toma decisiones no programadas+ Toma decisiones programadas-	Tipo de decisiones a las que está habilitado: no programadas o rutinarias (programadas) lo que dará impulso a un mayor o menor compromiso.	3.3

Cuadro 4 - Con respecto a los individuos

Los componentes o variables que se han seleccionado como relevantes a fin de explicar y predecir el fenómeno bajo análisis (por ejemplo, el comportamiento de los emisores frente a los objetivos planteados) no actúan aisladamente, sino que intervienen generando un sistema de comportamiento complejo.

5.5 Esquema de las relaciones puntualizadas

Se las agrupará en relaciones directas e inversas. Relaciones directas - a mejor calidad o mayor cantidad de la característica seleccionada, mejor se cumplirán con los objetivos principales de los emisores indicados es decir que los estados contables tendrán mejor calidad. Por ejemplo:

- a) cuanto más amplia sea la concepción de Contabilidad que se tenga, mayor será la calidad de los informes contables, porque será más fácil agregar información de negocios. (ítem 4.3);
- b) cuanto más legalista sea el ente, mayor calidad tendrán los estados contables por acatamiento de los requerimientos legales. (ítem 1.2);
- c) a mayor equilibrio de intereses dentro del ente mayor será la calidad de los estados contables, por mejoría en acercar la información. (ítem 1.4 y 3.1, 3.2);
- d) a mayor compromiso social del ente, mejor será la información de negocios que se agregue. (ítem 1.1);
- e) a mayor sistematización y objetividad en el procesamiento de la información, mayor cumplimiento del objetivo de acercar la información. (ítem 2.3);
- f) cuanto mayor sea la relación del ente con su entorno, mejor será el cumplimiento de los objetivos de emisión, en cuanto a la riqueza de la información. (ítem 1.6).

Relaciones inversas - a mayor presencia de las características seleccionadas, menor grado de cumplimiento de los objetivos de los emisores planteados antes. Por ejemplo:

- a) a mayor especialización en la información, menor será la calidad de la información, porque no será amplia. (ítem 2.6);
- b) cuanto más enraizada sea la concepción de Contabilidad como algo que sirve sólo para cumplir con un requisito, menor cumplimiento de los objetivos de una información rica. (ítem 4.3);
- c) cuanto mayor sea el desconocimiento de la función de los estados contables, menor será el cumplimiento de los objetivos, en general. (ítem 4.4);
- d) a mayor manejo manual de la información, menor será el cumplimiento de los objetivos (tardanza, errores). (ítem 2.1);
- e) cuanto más alta sea la desunión o desorganización o dispersión del sistema contable, menor será el grado de cumplimiento de los objetivos en relación a una información oportuna. (ítem 2.3);
- f) cuanto más tiempo se requiera para la preparación de los estados contables, menor será el grado de cumplimiento en relación a oportunidad y economía. (ítem 2.3);

Algunas de dichas relaciones son susceptibles de ser cuantificadas, en cuyo caso sería necesario determinar la escala más apropiada para su medición. Otras relaciones, al tratarse de comportamiento humano, no serán susceptibles de ser cuantificadas, pero podrán ser objeto de medición cualitativa o a través de escalas conceptuales mediante la comparación (RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, 2004-c, p. 68).

5.6 Selección de las variables más significativas

Si los principales objetivos del emisor de información contable financiera son, como ya se dijo: a) satisfacer la necesidad de inversionistas de riesgo de decidir (invertir, prestar); b) cumplir con la normativa legal y societaria en forma; c) agregar información de negocios (no obligatoria) para enriquecerla; d) acercar la información a los usuarios de la manera más económica, oportuna y con la tecnología más adecuada.

Entonces, en virtud de lo que se ha venido describiendo, se requeriría de una modelización amplia del elemento "emisor" dadas las multivariadas, de las que

seleccionamos como más significativas las siguientes:

- a) del ente
 - características, objetivos e intereses del ente emisor;
 - relaciones del ente con su entorno: reguladores, auditores, destinatarios directos (stareholders) e indirectos (stakeholders) de la información.
- b) de la información
 - particularidades del sistema y del procesamiento de la información para la emisión de los estados contables;
 - normativa.
- c) de los grupos u órganos
 - características y objetivos de los grupos u órganos que, dentro del ente emisor, se ocupan de y/o trabajan con los informes financieros;
 - relaciones entre los grupos con otros, sea dentro o fuera del ente.
- d) de los individuos
 - características, roles, objetivos, conocimientos, capacidades, actitudes y valores, grado de compromiso y capacitación de los individuos que, dentro del ente emisor, lo representa o se ocupan de, y/o trabajan con, los informes financieros.

5.7 Expresión cualitativa: énfasis en la enunciación *austera y sintética* de los fenómenos

Al respecto, dada la amplitud de variables no parece lo más adecuado adentrarse “en una búsqueda prolongada e inútil de datos numéricos, para sustentar un orden que pudiera proporcionar la atribución de escalas arbitrarias y valores cuantitativos, ya que tal acción no implica exactitud” (GARCÍA CASELLA, 2006, p. 12).

Ya que, de esa manera no se lograría más claridad, en razón de que lo que se necesita es responder con un modelo amplio, en el que algunas relaciones serían susceptibles de cuantificación en tanto que otras, por tratarse de aspectos humanos, podrían someterse a escalas conceptuales mediante la comparación.

6 CONCLUSIONES

En virtud de los objetivos de los emisores en la tarea de emitir, su comportamiento al respecto es función de las características de: a) el ente, en especial de su cultura organizacional; b) la información: en particular de la normativa; c) los órganos e individuos, pues son constituyentes de la actitud del ente; d) la concepción de Contabilidad adquirida.

De las conclusiones anteriores, y como corolario, se requiere de una formación contable de los individuos emisores y responsables de los estados contables de presentación de los entes que, en ese marco conceptual amplio de Contabilidad, atienda: a) a los conocimientos; b) a las habilidades; c) a los valores.

Las demandas de la sociedad acerca de la calidad de los estados contables, sólo quedarán satisfechas si se considera al conocimiento contable como representativo de un *saber sabio* y si las actividades de divulgación que conlleva se enmarcan en la ética y en la responsabilidad social.

Este trabajo intenta colaborar para que la Contabilidad sea, al decir de Herrscher (1979, p. 306), “un buen ayudante del jardinero” y, muy especialmente, que sea “los ojos y oídos del jardinero” pues, como dice este autor:

para que la organización florezca y sus plantas no se marchiten, hay que tener un buen plan de trabajo para saber qué plantar y cuando; dónde poner estacas y cuando remover la tierra; hay que regar antes que se sequen las plantas y protegerlas antes

que las rompa el granizo; hay que controlar constantemente que no haya malezas y en cuanto aparezcan, extirparlas; periódicamente hay que podar las ramas que se secaron o que impiden el crecimiento de otras.

REFERENCIAS

- BEAVER, W.H. Directions in accounting research: NEAR and FAR. **Accounting Horizons**, v. 10, n. 2, Junio, 1996.
- BELKAOUI, A.R. **Accounting theory**. Traducción de Maria del Carmen Rodríguez de Ramírez. Great Britain, Hartcourt Brace: Jovanovich Collage Publishers, 1993.
- BIONDI, M. Aportes para mejorar la utilidad de la información que suministran los estados contables. CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD, 21., 1995, México. **Anales...** México, 1995.
- CANETTI, M.; SELTZER, J.C. supervisado y modificado por RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, M.C. **Rescatar elementos relevantes para hallar una metodología aplicable al desarrollo de modelos contables**. Material bibliográfico para la elaboración de conclusiones. Instituto de Investigaciones Contables, Buenos Aires, 2001.
- CARMONA, S.; CARRASCO, F. **Estados contables**. Madrid: McGraw Hill, 1993.
- CASTILLA, A.P. Transformación en la formación del contador público. In: CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD, 26., 2005, Salvador. **Anales...** Salvador, Brasil, 2005.
- CHEVALLARD, Y. **La transposición didáctica**. 3. ed. Buenos Aires: Ed.Aique, 1998.
- CHUA, W.F. Radical developments in accounting thought. **The Accounting Review**, v. LXI, n. 4, Oct. 1986.
- FOWLER NEWTON, E. **Cuestiones contables fundamentales**. Buenos Aires: Ediciones Macchi, 2001.
- FOWLER NEWTON, E. **Cuestiones contables fundamentales**. 4. ed. Buenos Aires: Ediciones La Ley, 2005.
- FOWLER NEWTON, E. **Contabilidad superior**. Buenos Aires: Ediciones La Ley. 2005.
- GARCÍA CASELLA, C.L. **La teoría y los estados contables**. Buenos Aires: Ediciones Economizarte, 1999.
- GARCÍA CASELLA, C.L. **Curso universitario de introducción a la teoría contable**. Buenos Aires: Ed. Economizarte, 2000.
- GARCÍA CASELLA, C.L. (director). **Intensificación del uso de modelos en Contabilidad**. Proyecto UBACYT bianual E016 – 2001-2004. Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas, Instituto de Investigaciones Contables, Buenos Aires.
- GARCÍA CASELLA, C.L. et al. **Elementos para una teoría general de la contabilidad**. Buenos Aires: Ed. La Ley, 2001.
- GARCÍA CASELLA, C.L. et al. **Modelos contables con método científico**. Buenos Aires: Ediciones Cooperativas, 2004.
- GARCÍA CASELLA C.L. et al. **Modelización posible de la Contabilidad social**. Buenos Aires: Ediciones Cooperativas, 2006.
- HERRSCHER, Enrique. **Contabilidad gerencial**. Buenos Aires: Ed.Macchi, 1979.

HERRSCHER, Enrique et al. **Contabilidad y gestión**. Buenos Aires: Ed.Macchi, 2002.

INFORME COSO (1992). En: Coopers & Lybrand. Nuevos conceptos del control interno. **Informe COSO**. España: Editorial Díaz De Santos, 1997.

ISAR-UNCTAD. **Cuestiones principales que plantea el cumplimiento de los requisitos de publicación de información para el buen gobierno de las empresas**. ISAR/19. 20º período de sesiones Ginebra. Tema 3 del programa provisional. Informe de la secretaria de la UNCTAD. 2003. Disponible en: <http://www.unctad.org/sp/docs/c2isar19_sp.pdf>. Acceso en: 04 marzo 2007.

MARTÍNEZ CHURIAQUE, J.L. Una interpretación de las relaciones entre profesión y enseñanza en la contabilidad. En: TUA PEREDA, J. (coordinador). **La contabilidad en Ibero América**. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1989.

MARZANA, Mario T. Acerca del status epistemológico de las teorías económicas. En: **La economía como disciplina científica**. Buenos Aires: Macchi, 1982.

RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, M.C. Cuestionamientos acerca de la contabilidad financiera y su relación con los otros segmentos contables. En: ARÉVALO, J.A. **Contabilidad y Auditoría**. Instituto de investigaciones contables, FCE UB, año 7, n. 13, junio, 2001.

RODRÍGUEZ DE RAMÍREZ, M.C. Modelos contables aplicados al segmento microsocioal de la Contabilidad. En: GARCIA CASELLA et al. **Modelos contables con método científicos**. Buenos Aires: Ed.Cooperativas, 2004. Capítulo 4.

SARBANES-OXLEY. **Ley Sarbanes-Oxley**. 2002 Disponible en: <<http://www.sarbanes-oxley.com/section.php>>. Acceso en: 06 mayo 2007.

SELTZER, Juan C. Modelos contables aplicados al segmento patrimonial de la contabilidad. En: GARCÍA CASELLA, D (director). **Modelos contables con método científico**. Proyecto UBACYT bianual E016 – 2001-2004. Intensificación del uso de modelos en Contabilidad. Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas, Instituto de Investigaciones Contables. Buenos Aires: Ediciones Cooperativas, 2003. Capítulo 5.

TUA PEREDA Jorge. **La investigación empírica en contabilidad: la hipótesis de eficiencia del mercado**. Madrid: Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas, 1991.