

Sección de Investigaciones Contables

**LAS INCERTIDUMBRES NORMALES Y LOS
INFORMES CONTABLES FINANCIEROS**

CARLOS LUIS GARCÍA CASELLA

Dr. CARLOS LUIS GARCÍA CASELLA

- Contador Público, F.C.E. - U.B.A.
- Doctor en Ciencias Económicas, F.C.E. – U.B.A.
- Profesor Emérito - U.B.A.
- Docente investigador categorizado 1 - U.B.A.
- Director del Centro de Modelos Contables,
IIACMCG-F.C.E. – U.B.A.

LAS INCERTIDUMBRES NORMALES Y LOS INFORMES CONTABLES FINANCIEROS

SUMARIO:

Palabras claves
Resumen

- 1. Introducción**
- 2. El tema a través de Fowler Newton (1982 – 2004)**
 - 2.1 Lo propuesto el 11 de Enero de 1982**
 - 2.2 Lo propuesto el 31 de Julio de 1991**
 - 2.3 La propuesta del 31 de de Julio de 1991 reiterada en la edición de 1996**
 - 2.4 La propuesta del 5 de Mayo de 2001**
 - 2.5 La propuesta del 30 de Noviembre de 2004**
- 3. El aporte de Chambers**
 - 3.1 En el punto 174 Incertidumbres respecto al futuro.**
 - 3.1.1 Knight F.H.**
 - 3.1.2 Canning J.B.**
 - 3.1.3 Keynes J.M.**
 - 3.1.4 Boulding K.E.**
 - 3.1.5 Shackle G.L.S.**
 - 3.1.6 Buamol W.J.**
 - 3.1.7 Cairncross**
 - 3.1.8 Shacle GLS.**
 - 3.1.9 Isisbister C.**
 - 3.2 En el punto 328 Incertidumbre**
 - 3.2.1 Guthiese**
 - 3.2.2 Cole W.M.**
 - 3.2.3 Gilman S.**
 - 3.2.4 Moonitz M.**
 - 3.2.5 Morison A.M.C.**
 - 3.2.6 De Whirst J.**
 - 3.2.7 Hendriksen E.S.**
 - 3.2.8 Cohen Commission**

- 3.2.9 Magaee C.C.**
- 3.2.10 Solomons D.**
- 3.2.11 American Accounting Association**

4. Posibles Soluciones

5. Bibliografía

PALABRAS CLAVES

INCERTIDUMBRES – CONTINGENCIAS INFORMES CONTABLES – PROBABILIDADES ESTIMACIONES

Resumen

Basándonos en una propuesta de Mattessich, recurrimos a los trabajos de Christensen y Feltham que señalan la importancia de considerar la incertidumbre respecto a los informes contables financieros y gerenciales con el aporte del espacio probabilístico y los trabajos sobre la economía de la información. Decidimos enfocar el tema de las incertidumbres en los estados contables financieros.

Teniendo un autor prestigioso argentino, Enrique Fowler Newton, recorrimos sus opiniones en libros publicados entre 1982 y 2005, destacando:

- a) la existencia de incertidumbres normales en todos o casi todos los nombres de los Estados de Situación Financiera;
- b) la necesidad de no abandonar el criterio de superar esa incertidumbre mediante métodos variados de estimación propios de la disciplina Contabilidad;
- c) diferenciar las incertidumbres normales de las contingencias, evitando considerar esos conceptos como equivalentes.

Para avanzar en el tema recurrimos a la mayúscula y laboriosa obra de Chambers denominada “An Accounting Theasurus. 500 Years of

Accounting” para bucear en autores sobre todo de lengua inglesa, a través del tiempo, no de todos los 500 años y así desde 1921 a 1997 recorrimos 9 autores considerados por Chambers en el tema de Uncertainty as to the future dentro del capítulo The Economic Background of Accounting. Luego, entre 1883 y 1993 encontramos 11 autores considerados por el autor australiano en el punto Uncertainty dentro del capítulo General Characteristics of Accounting.

Entre los 20 casos hemos deducido conclusiones capaces de ser consolidadas y originar las propuestas de posibles soluciones del punto 4.

1. Introducción

Cuando Mattessich (2006) proponía “no se puede ignorar la investigación (contable) desarrollada durante las tres últimas décadas sobre la base de la economía de la información, la teoría de la agencia, etc.; esta investigación ha sido sintetizada recientemente en los trabajos de P.O. Christensen y Feltham (2003, Vol. I y II) y de J.A. Christensen y Densky (2003)”, nos convenció que se debía tomar en cuenta esos textos.

Recurriendo al volumen I de Christensen y Feltham (2003) encontramos que en el prólogo Joel S. Densky indica:

“It has long been recognized that accounting is a source of information. At the same time, accounting thought has developed with a casual if not vicarious view of this fundamental fact, simply because the economics of uncertainty was not well developed until the past four decades. Naturally, these developments in our understanding of uncertainty call for a renewed look at accounting thought, one that formally as apposed to casually carries along the information perspectives”

Coincidimos en que:

- a) la Contabilidad fue y es una fuente de información a través de los sistemas contables y los informes contables.
- b) el haberse desarrollado los trabajos sobre la economía de la incertidumbre pide renovar el pensamiento de los investigadores científicos en Contabilidad no tanto en el tema

economicista que parece prevalecer y ubica la Contabilidad como definidora de Riqueza e Ingreso en la Macro y Micro Contabilidad exclusivamente Económica, pero si nos referimos a los informes contables financieros podemos aceptarla.

Pero no podemos dejar de apreciar el esfuerzo de los autores que prologa Densky para demostrar lo que hace la Contabilidad para informar en los mercados de capitales y productos (Contabilidad Financiera) y en la vida interna empresarial (Contabilidad Gerencial)

Puntualiza que la Contabilidad necesita ser comprendida, enseñada e investigada preocupándose del medio ambiente natural de múltiples usuarios y múltiples fuentes de información.

En el Prefacio, los autores describen el contenido de los dos volúmenes y señalan la importancia del Capítulo I del tomo I “Introducción a la información en los mercados”

De allí destacan:

- a) La Contabilidad a través de los sistemas contables financieros y los informes contables financieros facilitan las decisiones.
- b) La Contabilidad a través de los sistemas contables financieros y los informes contables financieros influye en las decisiones.

En la parte A del primer volumen colocan la incertidumbre como una cuestión fundamental en la Contabilidad Financiera; y yo creo en toda la Contabilidad pues es un resultado de la incertidumbre acerca de la acción de los seres humanos sujetos de la actividad contable.

Para representar la incertidumbre introducen el concepto de estado como la descripción completa de todos los hechos posibles del pasado y del futuro que están más allá del control del tomador de decisiones. Hay muchos posibles estados pero “al final” solamente uno se realiza.

La especificación de un conjunto de estados, el conjunto de hechos (colección de estados a los cuales se le puede asignar probabilidades formar parte del espacio probabilístico en el cual pueden difundirse los problemas de decisiones económicas bajo incertidumbre,

propias de la Contabilidad Financiera y los Informes Contables Financieros.

Por eso decidimos tratar el tema.

2. El tema a través de Fowler Newton (1982 – 2004)

Nos referimos al tratamiento de los temas de incertidumbre y contingencia en sus diversas ediciones del libro “Cuestiones Contables Fundamentales” que tratan las cuestiones fundamentales de la Contabilidad Financiera y en particular a las cuestiones fundamentales de los Informes Contables Financieros.

2.1 Lo propuesto el 11 de Enero de 1982

En el libro 1º del Tratado de Contabilidad, Fowler Newton (1982) destina un capítulo, el sexto, al tema de la incertidumbre y sus efectos.

Comienza tratando, en el punto 6.1 el grado de certidumbre en las mediciones contables y destaca: (pág. 107, respecto al Activo)

“En realidad, el conocimiento seguro y claro de los acontecimientos comunicados solo se dan con respecto a unos pocos rubros de los estados contables. Por ejemplo, en lo que al activo se refiere, las únicas mediciones totalmente ciertas son las que se refieren al dinero, o a los bienes convertibles en dinero sin mayor dificultad (colocaciones temporarias en pequeñas cantidades de acciones y títulos públicos, tenencia de oro amonedado, etc.). El resto del activo ocasiona problemas de valuación debido a la existencia de incertidumbre de diversos tipos...”

Respecto al Pasivo (pág. 108), propone:

“La incertidumbre también se presenta en la medición de los pasivos” y concluye:

“De lo expuesto se deduce que una de las características de la información contable es su provisionalidad resultante de la realización de

estimaciones, prácticamente imprescindible durante la tarea de preparación de la información contable”.

En el punto 6.2 menciona los motivos de lo que llama incertidumbres típicas que ilustra con el gráfico 6.1 con 11 rubros y sus respectivos hechos futuros que implican incertidumbre.

Al considerar el problema (punto 6.3) descarta renunciar a medir los rubros afectados y propone estudiar si es posible realizar estimaciones que permitan lograr mediciones aproximadamente razonables.

Dentro del punto aparece la palabra contingencia, al decir (pág. 109):

“Así, por ejemplo, frente a una contingencia que consista en la posible concreción de uno o más hechos de naturaleza respectiva, una de las bases del método (pero no necesariamente la única) debería ser la experiencia acumulada en la materia la que sería aprovechable en tanto las modificaciones del contexto no sean suficientemente importantes como para motivar la suposición de que los hechos futuros seguirán un patrón de comportamiento diferentes a los del pasado”

Resume que los métodos para medir frente a las incertidumbres deben:

- a) adecuarse a las circunstancias,
- b) basarse en razonamientos lógicos,
- c) respetar el requisito de prudencia,
- d) lograr el mayor grado posible de precisión,
- e) limitar la subjetividad
- f) utilizar la mejor información disponible.

En el índice temático aparece la palabra contingencia (pág. 387)

2.2 Lo propuesto el 31 de Julio de 1991

En su segunda edición de 1991, el autor Enrique Fowler Newton dedica un capítulo entero, el número 6, al tema de las Incertidumbres y las

Contingencias estableciendo una diferencia entre ambas (Fowler Newton, 1991).

En los puntos 6.1 a 6.3 trata las incertidumbres y en el punto 6.4 las llamadas contingencias. Aparentemente, se diferencian ambas:

a) "Normalmente, las incertidumbre tienen que ver con rubros cuyas valuaciones dependen total o parcialmente de hechos futuros sobre los cuales es necesario saber:

- ✓ si ocurrirán o no;
- ✓ en caso de ocurrir, cuando lo harían y qué efectos monetarios tendrían" (pág. 190). Y puntualiza (pág. 190) "Así, en lo que al activo se refiere, las únicas mediciones totalmente ciertas son las que se refieren al dinero o a los bienes convertibles en dinero inmediata y fácilmente"

Desde allí surge el concepto de "Incertidumbres normales" (título del punto 6.2) que deben ser sujetas a obtener aproximaciones aceptables (punto 6.3 Estimaciones Contables)

b) Respecto al concepto de contingencias da el siguiente concepto (pág. 194).

"Hay consenso en que la existencia o la valuación de un activo o un pasivo es contingente cuando depende de que se concreten (o no) uno o mas hechos futuros e inciertos a la fecha de la medición"

En mi lectura, me parece que diferencia las:

- ✓ incertidumbre normales, de las
- ✓ incertidumbres excepcionales (contingencias)

¿Cuál sería la excepcionalidad de las incertidumbres llamadas contingencias? Según pág. 194. "Hay consenso en que la existencia o la ablución de un activo o de un pasivo es contingente cuando depende de que se concrete (o no) uno o mas hechos futuros e inciertos a la fecha de medición"

Pero al tratar el tema del tratamiento contable parecería que (pág. 196):

... “solo deberíamos contabilizar los activos y pasivos inciertos cuando las contingencias caigan en la categoría de probables y cuantificables”

¿Esto significa que todos los rubros que tienen problemas normales de incertidumbre se deberían exponer:

- a) ¿en los estados de situación patrimonial solamente cuando la contingencia sea probable y cuantificable?
- b) ¿en notas las probables no cuantificables y las no probables ni remotas?
- c) ¿en ningún lado las remotas?

Pero, ¿Cómo se hace?, según la tabla de 1982 repetida a fojas 191/92:

Derecho a recibir moneda → ¿Estimación normal o contingente?

Bienes de cambio con proceso de producción prolongado → ¿Estimación normal o como contingente?

Y así sucesivamente.

2.3 La propuesta del 31 de Julio de 1991 reiterada en la edición de 1996.

Repite, pág. 189/201, lo dicho en la edición de 1991 en páginas 189/2001

2.4 La propuesta del 5 de Mayo de 2001

En esta edición de 2001 desaparecen los capítulos de las ediciones de 1991 y 1996 que trataban el tema de Incertidumbre y Contingencias, parece que el asunto perdió autonomía o importancia o se reordenó por motivos didácticos (según pagina X).

La palabra Incertidumbre no aparece en el índice temático (páginas 804 – 812)

La palabra Contingencia se trata en páginas 358/360.

Desaparece el tema de las incertidumbres normales, el punto 9.6 trata contingencias dentro del importante capítulo “Reconocimiento y Medición de variaciones patrimoniales”.

Repite el concepto de Contingencia de 1991 pero parece subsumir todas las incertidumbres en contingencias al decir: (pág. 359)

“A poco que se profundice la idea anterior (el concepto de contingencia) se concluirá que son pocos los activos que generan flujos futuros de fondos que no están sujetos a contingencias: los créditos podrían no cobrarse, las mercaderías podrían no venderse o cobrarse, el empleo de las maquinarias depende de la existencia futura de un mercado para los bienes que con ella se producen, etcétera.”

Respecto al pasivo dice:

“En cambio, la mayoría de los pasivos deberían considerarse ciertos, pues los estados contables deberían prepararse bajo el supuesto de que su emisor tomara los compromisos asumidos. Esto no obsta a que existan pasivos contingentes como los que originan:

- a) las garantías por defectos de producción, que pueden ejecutarse o no;
- b) los seguros otorgados en las compañías que se dedican a ese negocio;
- c) los juicios contra el ente, cuya resolución sea incierta”

No coincidimos en cuanto a que los rubros del pasivo, no dependen de la deuda sino de otros aspectos que cambian el valor.

Llega al concepto de Probabilidad a través del SFACG de 1985:

“25. Activos son los probables beneficios económicos futuros obtenidos o controlados por un ente particular como resultado de operaciones o hechos pasados.

35. Pasivos son los probables sacrificios futuros de beneficios económicos que se originan en obligaciones presentes de un ente particular de transferir activos o de proveer servicios a otras entidades en el futuro como consecuencia de hechos u operaciones pasadas.

46. La existencia o importe (o ambos) de la mayoría de los activos y muchos pasivos puede ser probable pero no cierta.”

Parece que según el FASB y Fowler Newton es probable, algo razonablemente esperado o creído sobre la base de la evidencia disponible o de la lógica, pero respecto de lo cual no hay certeza o prueba.

2.5 La propuesta del 30 de Noviembre de 2004

No aparecen capítulos referidos a Incertidumbre ni a Contingencia.

Recorriendo el índice (pág. XI a XLIV) encontramos el punto 9.6 Contingencias en el capítulo de Reconocimiento y medición de variaciones patrimoniales (paginas 333 a 339), en el Índice temático se agrega Pág. 720/721.

Las incertidumbres no aparecen en el Índice Temático.

Mantiene la posición de 2001.

3. El aporte de Chambers

Recurrimos a una obra mayúscula y laboriosa de R.J Chambers “An Accounting thesaurus: 500 Years of Accounting” en dos puntos (Chambers, 1995).

Uno de ellos es el punto 174 denominado Uncertainty As To The Future, incluido en el capítulo 100 The Economic Background of Accounting.

El otro es el punto 328 denominado Uncertainty, incluido en el capítulo 300 General Characteristics of Accounting.

3.1. En el punto 174 Incertidumbre respecto al futuro

3.1.1 Knight F.H. (1921/1940) Risk, Uncertainty and Profit Boston Houghton Mifflin 1921 reproduced London School of Economics 1940 (pág. 310)

La cita dice:

“The only risk which leads to a profit is a unique uncertainty resulting from an exercise of ultimate responsibility which in it's very nature can't be insured nor capitalized nor salaried, profit arise out of the inherent, absolute unpredictability of things, out of the sheer brut fact that the result of human activity cannot be anticipated and then only in so far as even a probability calculation in regard to them is impossible and meaningless”

O sea:

“El principal riesgo que está al frente de la ganancia es la incertidumbre resultado del ejercicio de la responsabilidad esencial de quienes por su naturaleza no pueden estar seguros de la posibilidad de no capitalizar o de no recibir salario, pues la ganancia se origina fuera de lo intrínseco, absolutamente impredecibles los hechos, por el mero hecho seco que los resultados de la actividad humana no pueden ser anticipados y que lograr un calculo probabilístico estimándolo resulta imposible y sin sentido.”

De acá resaltamos:

- ✓ La actividad humana, incluida la contable, es impredecible,
- ✓ No hay seguridad en muchos temas de la tarea contable, parece que casi todos son vinculados a las variaciones patrimoniales.

**3.1.2. Canning J.B (1929) The accounting review AAA Mar
Pág. 4**

La cita dice:

[“Value has been said by Taussig, an economist, to be] determined in the long run by cost to the marginal producer...” ... let us ask each of [a number of manufacturers of a claw hammer of given design and specification]: What has it cost you in past years to put his tool on the market? What do you expect it to cost you next years, or five years from now? Have you been, are you, or do you expect to be, a marginal producer?... Professional students of cost analysis... will be aware of that intricate and ever changing condition of joint cost that prevails in modern enterprise, and that runs through from expenses of site, of housing, of purchasing, materials and supplies, of selling and of collecting accounts, to expenses of general administration. They will be aware too that this rationally unanalyzable mass of joint costs will be shot through and through with the variables of idle time and inadequate use of men and things and the variable price to be paid. They will be aware too of the difficulty of writing the schedules of future prices for these hammers and the schedules of the future sales volume in them. [They] can be trusted to view with the utmost skepticism not merely what manufacturers of these hammers may say about their costs but also the proposition of the economist about normal value or price. They will know that the information and the supporting evidence upon which the economist supposes the manufacturer to act doesn't exist. They will know that the figure representing the economist's cost of production exists only in this imagination. They will know that if a marginal producer exists and he exist by accident. No one can pick out the marginal producer either by observing their entrance into, or withdrawal from, the market or by any other reliable objective evidence”

O sea:

[El valor puede ser dicho por Taussig, un economista, ser] “determinado a la largo por el costo del producto marginal...”...Para nosotros preguntar a cada de [una cantidad de productores de un martillo

de orejas de un diseño y de especificación dadas] ¿Cuál es el costo suyo en los años pasados para poner esta herramienta en el mercado? ¿Cuál es su expectativa respecto al costo en el próximo año, o dentro de 5 años? ¿Quiere ser o es o espera ser un productor marginal? ... los estudiosos profesionales del análisis de los costos... serán conscientes de las condiciones intrincadas y muy cambiantes de los costos conjuntos que prevalecen en la empresa moderna y que la demanda general y exigente a través de los gastos del local, de alojamiento, de gastos de materiales y de aprovisionamiento, de operatoria del equipamiento técnico, de la publicidad, de las ventas, y de la rendición de cuentas de los gastos de la administración general. Estarían enterados también que esta masa racionalmente inanalizable de costos conjuntos estarían cargados y cargados en las variables del tiempo ocioso y el uso inadecuado de personas y cosas y los precios variables a ser pagados. Se encontrarían también con la dificultad de escribir los planes de los futuros precios de esos martillos y de los planes de ventas futuras de los mismos. [Ellos] pueden gozar de confianza a la vista de un escepticismo extremo no solamente que los productores de esos martillos puedan saber sus costos sino también respecto a la proposición del economista acerca del valor normal o precio. Conociendo que la información y la evidencia de soporte respecto a la que el economista supone que el productor actúa no existe. Conociendo que la figura representativa del costo económico de producir existe solamente en su imaginación. Conocerán que si un productor marginal existe y el existe accidentalmente. No se puede seleccionar a los productores marginales ni tampoco observar su entrada dentro, o aislado, del mercado o por alguna otra evidencia objetiva confiable.

Nos parece útil destacar:

- ✓ la dificultad de medición de costos conjuntos y sus componentes; por la incertidumbre presente y futura;
- ✓ inexistencia de información y evidencia de soporte acerca del valor normal o precio;
- ✓ el costo económico de producción marginal existe solo en la mente del economista;
- ✓ ni en el mercado, ni aislado hay evidencia objetiva confiable del producto marginal de los economistas.

3.1.3 Keynes J.M (1936-1942) The General Theory of Employment, Interest and Money. London Macmillan Pág.149

La cita dice:

“The outstanding fact is the extreme precariousness of the basis of knowledge on which will govern the yield of an investment some years hence is usually very slight and often negligible. If we speak frankly, we have to admit that our basis of knowledge for estimating the yield ten years hence of a railways, a copper mine, a textile factory, the good will of a potent medicine, an Atlantic liner, a building in the city of London amounts to little and sometimes to nothing; or even five years, hence”

O sea:

“El hecho destacado es la precariedad extrema del conocimiento con el cual estimamos la productividad futura. Nuestro conocimiento de los factores que gobernarían la productividad de una inversión algunos años desde aquí usualmente es muy insuficiente y a veces insignificante. Si hablamos francamente, tenemos que admitir que nuestra base de conocimiento para estimar la productividad de aquí a diez años de un ferrocarril, una mina de cobre, una fabrica textil, la llave de negocio, de una patente medica, una línea de aviación atlántica, o un edificio en la ciudad de Londres, tendremos montos pequeños y a veces ninguno; a veces ni para dentro de 5 años.”

Nos parece adecuado puntualizar:

- ✓ La estimación de variaciones patrimoniales para 5 o 10 años tienen poca base y resulta insuficiente o nula.
- ✓ Varios ejemplos diversos puntualizan esa incertidumbre acerca de los resultados de inversiones en el futuro.

3.1.4 Boulding K.E 1941/1955 Economic Analysis London Hamish Hamilton. Pág. 760

La cita dice:

“The businessman never know exactly how, for instance, a change in price or selling cost will affect sales, nor does he know exactly how much his costs will change in the increases his output... the data on which he work are subject to so many errors of estimate that his decisions belong rather to the nature of an art than of a science.”

O sea:

“El hombre de negocios nunca conoce exactamente cuál, por ejemplo, será el cambio de precio o el costo de venta que afectaría a sus ventas, no conoce exactamente en cuanto cambiaran sus costos si el incrementa su producción... los datos con los cuales trabaje están sujetos a muchos errores de estimación que hacen que sus decisiones pertenezcan a la naturaleza de un arte más que a una ciencia”

Concluimos:

- ✓ el empresario sujeto de los informes contables financieros no sabe con exactitud datos sobre temas trascendentales en materia de variaciones patrimoniales;
- ✓ las predicciones empresariales son poco científicas y más parecen ser artesanales.

3.1.5 Shackle G.L.S (1961/1969) Decision Orden and Time in Human Affairs. London Cambridge University Press; pág. 16

La cita dice:

“The future is not here to be discovered but must be created”

O sea:

“El futuro, en esta vida, no tiene que ser descubierto, sino que debe ser creado”

Nos parece:

- ✓ énfasis en el aspecto humano de las mediciones prospectivas de los informes contables financieros;
- ✓ más que predecir contextos, la tarea humana es influir creando contextos.

3.1.6. Buamol W.J.(1965) The Stock market and economic efficiency N.Y Fordman V.P; pág. 40.

La cita dice:

“Forecasting over the period of time for which most [security] stocks are held is at best an extremely hazardous at worst a totally hopeless business”

O sea:

“Predecir, a través de un periodo de tiempo, cual será el incremento de la existencia [seguramente] es un juicio, a lo mejor, extremadamente azaroso y, lo peor, una actividad imposible.”

Comentamos:

- ✓ Las existencias componentes del patrimonio no pueden predecirse con seguridad.
- ✓ Predecir existencias de activos diversos puede ser totalmente imposible.

3.1.7 Cairncross (1969) Economic J. Dec; pág. 797

La cita es:

“A trend is a trend but the question is, will it bend? Will it alter its course through some unforeseen force and come to a premature end?”

O sea:

“Una tendencia es una inclinación a una tendencia pero la cuestión es, ¿Estará inclinada? ¿Al alterar sus cursos debido a alguna fuerza imprevista llegará a un final prematuro?”

Nos parece:

- ✓ las tendencias de las mediciones patrimoniales hacen prever extrapolación futura;
- ✓ es dudoso que puedan mantenerse las tendencias por los factores imprevistos que impedirán su continuidad.

3.1.8 Shacle G.L.S (1970) Expectation enterprise and profit. London Allen & Unwin. pág. 20.

La cita es:

“Knowledge is about the past, but decision is about the future... Like all humans, the businessman, is the prisoner of time. If the act of decision or choice contributes in any true sense to the making of history, if it is an act of origination, then there can be no knowing for certain what will be the consequence of any course of action which be may now begin”

O sea:

“El conocimiento se refiere al pasado pero las decisiones se refieren al futuro... igual que todos los humanos, el hombre de negocios esta prisionero del tiempo. Si el acto de toma de decisión o de la elección contribuye en algún sentido verdadero a hacer la historia, si es un acto original entonces puede no haber conocimiento de la certidumbre y cuales será las consecuencias de algún curso de acción que puede después de esto comenzar”.

Creemos:

- ✓ los datos ciertos del pasado se enfrentan para servir a decisiones para el futuro;
- ✓ el empresariado es prisionero del tiempo, no lo gobierna;
- ✓ los actos originales pueden hacerse sin conocimiento de sus consecuencias.

**3.1.9 Isibister C. (1997) en Chippendale 6 Defliese (eds)
"Current value Accounting" N.Y Amacom; pág. 13**

La cita es:

"Uncertainty about the future will never be resolve. All that management can hope to do is to make intelligent forecast, and, from them, to appraise the risk and possible rewards of alternative plans of action. To look ahead intelligently, however, require a firm present base..."

O sea:

"La incertidumbre respecto del futuro nunca podrá ser resuelta. Todo lo que un administrador puede esperar hacer es preparar pronósticos inteligentes. Y, por eso valorar los riesgos y los posibles beneficios de planes de acción alternativos, para ver mas adelante en forma inteligente, sin embargo, se requiere tener una base presente firme..."

Concluimos:

- ✓ nunca se resuelve totalmente la incertidumbre respecto al futuro;
- ✓ los pronósticos hechos con esfuerzos inteligentes pueden valuar riesgos y oportunidades y decidir cambiar de plan;
- ✓ la base de hoy debe ser rigurosa para poder ver hacia adelante.

3.2 En el punto 328 Incertidumbre

3.2.1 Guthiese (1883), The Accountant (U.K) April 21 Pag 7.

La cita es:

"In any case of uncertainty as to the amount of annual charge for depreciation of machinery and other outlay (Under cost allocation procedures), the higher rather than the lower rate should be taken as the safer..."

O sea:

“En algún caso de incertidumbre como el del monto de cargo anual para depreciación de maquinarias y otros gastos (en base a los procedimientos de asignación de costos) lo más preferible es que el valor menor sea escogido como lo más prudente”

Nos parece:

- ✓ frente a la incertidumbre en los rubros de los estados contables financieros la prudencia aconseja elegir en valores menores;
- ✓ esos criterios deberían ser expuestos.

3.2.2 Cole W.M (1921) “The Fundamentals of accounting” Boston Houghton Mifflin; pág 339.

La cita es:

“Uncertain standards of measurement. We have already several times observed the lack of uniformity of method in accounts. This is due not only to differences in accounting policy, but to differences of judgments about values.”

O sea:

“Los patrones inciertos de medición. Hemos observado, algunas veces, la falta de uniformidad de métodos en las cuentas. Esto se debe no solamente a las diferencias en la política contable, sin también en los juicios acerca de cómo valorizar rubros”

Nos parece:

- ✓ los patrones contables de medición son inciertos;
- ✓ la falta de conformidad genera falta de comparabilidad y de adición;

- ✓ se origina en diferencias de políticas contables y diversidad de criterios de valuación (IASB reconoció hace poco múltiples por rubro)

3.2.3 Gilmans. (1993) “Accounting concepts of profit” NY Roland; pág 127.

La cita es:

“Assigning costs and expenses to the same accounting period in which so-called related income is recognized is often impossible due to two uncertainties, i.e, and uncertainty as to time and uncertainty as to amount”

O sea:

“Asignar costos y gastos en el mismo período en el cual se vincula con el Ingreso que se reconoce es frecuentemente imposible debido a dos incertidumbres, por ejemplo: incertidumbre respecto al momento del tiempo y la incertidumbre respecto al monto”

Deducimos:

- ✓ Frecuentemente es imposible asignar costos y gastos por la incertidumbre;
- ✓ Las incertidumbres pueden referirse al momento histórico y al monto; el momento histórico repercute en el monto a valorizar.

3.2.4 Moonitz M. (1951/1978) “The entity theory of consolidated financial statements.” Brooklyn Foundation Press repr. NY ArnoP. pág 19.

La cita es:

“Because of the uncertainty to which most accounting calculations are subject, consistency of treatment from period to period is desirable as a means of obtaining statistical comparability”

O sea:

La consistencia del tratamiento de un periodo a otro es deseable como un medio de obtener comparabilidad estadística a raíz de la incertidumbre a que esta sometido la mayoría de los cálculos contables.

Opinamos:

- ✓ la comparabilidad estadística no es lo mismo que la comparabilidad contable (Estadística ciencia formal; Contabilidad ciencia fáctica).
- ✓ La mayoría de los cálculos contables están sometidas a la incertidumbre.

3.2.5 Morison A.M.C (1970) The Accountant's Magazine (ICSA). September; pág 411.

La cita es:

“Uncertainty is the hallmark of business, accounting cannot and should no do other that reflects the uncertainty of the very thing is set out to describe... All assets.. represent source of the future benefit. That is how an asset may be defined... There can be no certainty that the firm will ever receive these (benefits)... liabilities likewise represent sources of future detriment, and many are subject to the same uncertainties”.

O sea:

“La incertidumbre es la marca que caracteriza a los negocios; la Contabilidad no puede y no podría hacer otra cosa que reflejar la incertidumbre de las materias completas que quiere descubrir.... Todos los activos... representan fuentes de futuros beneficios. Así es como un activo puede definirse... No hay certidumbre que la empresa recibirá esos (beneficios)... Los pasivos, asimismo, representan fuentes de futuros decrementos patrimoniales y muchos de ellos están sujetos a incertidumbres similares”.

Concluimos:

- ✓ Las empresas lucrativas, sujeto principal de los informes contables financieros, se caracterizan por la incertidumbre en sus tareas y la actividad contable debe reflejar esa incertidumbre;
- ✓ tanto los activos como los pasivos sufren los efectos de las incertidumbres normales.

3.2.6 De Whirst J. (1971). “The Canadian chartered Accountant”. CICA (Canadian Institute of Chartered Accountants). August Pág 139.

La cita dice:

“Most of the basic concepts and conventions underlying generally accepted accounting principles appear to have been developed to enable the accountant to deal with or avoid uncertainty. (They)...allow the accountant to substitute “certainty equivalents” for a direct confrontation with the uncertainties inherent in the items and events he attempts to measure... Some of the important concepts and conventions that help the accountant resolve uncertainty are the doctrine of conservatism, the concept of objectivity, the going concern concept, the realization and historical cost concepts”

O sea:

“Muchos de los conceptos básicos y de las convenciones destacadas de los principios de contabilidad generalmente aceptados parecen haber sido desarrollados para hacer posible que el contador trate con o evite incertidumbre. (La gente) permite a los contadores sustituir “certeza equivalente” por una directa confrontación con las incertidumbres inherentes en los rubros y los hechos que intentan medir...Algunos de los conceptos importantes y las convenciones importantes que ayudan al contador a resolver las incertidumbres son los que componen la doctrina del conservadurismo, el concepto de objetividad, el concepto de empresa en marcha, y los conceptos de realización y de costo histórico”

Nos parece:

- ✓ los llamados principios (PCGA) son meras convenciones para permitir tratar de estimar o descartar incertidumbres;
- ✓ los ejemplos de dichos conceptos parece que no bastan para explicar las estimaciones contables financieras.

3.2.7 Hendriksen E.S. (1997) “Accounting theory” Howewood Irwin. pág 128.

La cita es:

“Uncertainty in accounting arises from two main sources: (1) Accounting information generally related to entities that are expected to have continuity of existence into the future; since allocations are frequently made between past and future periods, assumptions must be made regarding the logic of these allocations and on the basis of expectations regarding the future... (2) Accounting measurements are frequently assumed to represent monetary expressions of wealth which require estimated of uncertain future amounts.”

O sea:

“La incertidumbre en la Contabilidad procede de dos fuentes principales: (1) La información contable generalmente cuenta respecto a las entidades que se espera que tengan continuidad en su existir para el futuro; desde hace mucho tiempo las asignaciones son hechas frecuentemente entre los periodos pasados y los periodos futuros, asumiendo que debe ser hecho con referencia lógica a asignaciones y en base a las expectativas respecto al futuro...(2) Las mediciones contables frecuentemente asumen representación en expresiones monetarias de la riqueza lo que requiere estimaciones de montos futuros inciertos”.

Concluimos:

- ✓ las asignaciones contables entre periodos se hacen presumiendo la continuidad del ente. ¿Cuál es su probabilidad?
- ✓ para predecir montos monetarios futuros se debe estimar esa variación de la riqueza.

3.2.8 Cohen Commission (1978) Report Commission on auditor's responsibilities N.T Commission; pág. 23.

La cita es:

"Uncertainty about the outcome of future events affects the measurement of both an entity's earnings for a particular period and the measurement of its assets and liabilities are a particular date"

O sea:

"La incertidumbre sobre los resultados de los hechos futuros afectan la medición tanto de las ganancias de las entidades para un periodo particular, como de los activos y los pasivos en una fecha determinada".

Concluimos:

- ✓ hay incertidumbre respecto a los resultados patrimoniales futuros,
- ✓ hay incertidumbre sobre la medición de los activos y los pasivos.

3.2.9 Magaee C.C. (1979). Framework of accounting. Plymouth Macdonald & Evans; pág. 255.

La cita es:

"(Under that matching process) Profit measurement is ,a s the result of the problems, caused by changes in expectations, unlikely to be precise, the uncertainties that must exist about the benefit is realistic to expect to receive in later year ,the accurate calculations impossible. Future

expectations must affect the charge that is made against the revenue received in earlier years, the past, the present and the future are all relevant factors in this calculation”.

O sea:

“(Dentro del proceso de comparación contable) La medición de la ganancia resulta imprecisa, como resultado de los problemas causados por los cambios en las expectativas, las incertidumbres que deben existir acerca de los beneficios hacen imposible esperar realísticamente que los últimos años aseguren el cálculo. Las expectativas futuras afectan los cargos que se hacen contra el ingreso recibido en años anteriores, el pasado, el presente y el futuro son todos ellos factores importantes en este cálculo”.

Nos parece:

- ✓ la medida de la ganancia de un periodo resulta imprecisa por los cambios que ocurren respecto a las expectativas,
- ✓ los resultados, débitos y créditos de años anteriores no aseguran el cálculo del futuro porque hay factores que varían antes, ahora y después.

3.2.10 Solomons D (1989) “Guidelines for a financial reporting standards ICAEW”. The Institute of Chartered Accountants in England and Wales; pág. 39.

La cita es:

“Uncertainty is ubiquitous, and its presence in financial statements is implied by the way that assets and liabilities are defined. Assets ... are defined as resources or rights that were expected to yield future economic benefits. Expectations imply a probability but not a certainty that they will be fulfilled. Liabilities are defined in terms that specifically refer to the uncertainty as to timing and amount of some future transfers of assets or services that liabilities oblige the entity to make. Thus all assets and some liabilities ... are tainted with uncertainty”.

O sea:

“La incertidumbre es ubicua, y su presencia en los estados contables financieros esta implícita por la manera en que los activos y los pasivos se definen... Los activos están definidos como recursos o derechos que permiten producir futuros beneficios económicos. Las expectativas implican una probabilidad pero no una certeza que ellos se produzcan. Los pasivos fueron definidos en términos que específicamente se refieren a la incertidumbre respecto al momento y al monto de alguna futura transferencia de activos o de servicios que los pasivos obliguen a hacer a la entidad. De esta manera todos los activos y algunos pasivos están viciados de incertidumbre”

Nos parece:

- ✓ en todos los estados contables financieros está implícita la incertidumbre, o sea, es normal
- ✓ las mismas definiciones habituales de los activos y los pasivos se refieren a resultados futuros probabilísticos.

3.2.11 American Accounting Association (1991). Accounting horizons September. “Report to Committee on accounting and auditing measurement 1989-1990”; pág. 83

La cita es:

“The element of futurity (and therefore of uncertainty) inherent in the concepts of assets and liabilities is clear from their definition (in FASB, SFAC, 1980) as “probable future economic benefits” and “probable future sacrifices of economic benefits”.

O sea:

“El elemento del futuro (y debido a esto de incertidumbre) inherente en los conceptos de los activos y los pasivos está claro desde su definición en (FASB, SFAC, 1980) como “probables” beneficios económicos futuros y “posibles” sacrificios de beneficios económicos futuros”.

Nos parece:

- ✓ la incertidumbre es inherente a los conceptos de activo y pasivo,
- ✓ se reconoce el carácter probabilístico de los montos estimados en los estados contables.

4. Posibles Soluciones

4.1. Colocar claramente en los informes contables financieros: “Las cifras numéricas no expresan exactitud de medición sino estimaciones frente a incertidumbres normales”.

4.2. Indicar en nota N° 1 los criterios de estimación utilizados en cada rubro.

4.3. En vez de cifra única indicar rango (AAA 1966)

4.4. En vez de cifra única sin aclaración indicar probabilidad respecto a esa cifra (AAA 1966).

5. Bibliografía

CHAMBERS, R. I. (1995) “**An accounting thesaurus. 500 years of accounting**”, Kidlington. Oxford. OX5. IGB. UK., Elsevier Science Ltd. The Boulevard Langford Lane.

CHRISTENSER Peter O. y FELTHAM, Gerald A. (2003) “**Economics of accounting**” **Volume I “Information in markets”**. New York. USA. Springer Science + Business Media Inc. (HARDCOVER EDITION).

FOWLER NEWTON, Enrique (1982). “**Cuestiones contables fundamentales. Libro I del Tratado de Contabilidad**”, Bs. As. Argentina. Ediciones Contabilidad Moderna SAIC.

FOWLER NEWTON, Enrique (1991). “**Cuestiones contables fundamentales**”, Bs. As. Argentina. Ediciones Machi.

FOWLER NEWTON, Enrique (1996). **"Cuestiones contables fundamentales"**, Bs. As. Argentina. Ediciones Machi.

FOWLER NEWTON, Enrique (2001). **"Cuestiones contables fundamentales"**, Bs. As. Argentina. Ediciones Machi.

FOWLER NEWTON, Enrique (2005). **"Cuestiones contables fundamentales"**, Bs. As. Argentina. Editorial La Ley.

MATTESSICH, Richard (2006). **"La representación Contable y el modelo de Capas-cebolla de la Realidad: una comparación con los órdenes de simulación de Baudrillard y su Hiperrealidad"**, traducción de Belén Fernández, Feijoo Santo. Bs. As. Argentina. Documento del CIECE serie "Terminologías Sociales" N°1 Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires.

