

RESEÑA DE TESIS DE DOCTORADO

# El sistema de contabilidad financiera de las instituciones universitarias de gestión privada argentinas: una propuesta metodológica conceptual y normativa basada en la implementación de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

Tesis de Doctorado en Ciencias Económicas  
Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Cuyo  
Mendoza, diciembre de 2019  
542 páginas

**Juan Pablo Romano Pastor**

Investigador CECyT (FACPCE)/FCE- UNCuyo/CIUDA-IDICE] (UdA)  
cpn\_jpromanopastor@yahoo.com.ar

## Introducción

El objeto de esta tesis doctoral puede concebirse –desde una perspectiva general– como el relevamiento del estado actual y el análisis crítico de los sistemas de contabilidad financiera de las instituciones universitarias de gestión privada de la República Argentina. De modo más específico, se orienta a la generación de un marco contable conceptual y normativo aplicable por estas instituciones para la estructuración de sus sistemas de contabilidad financiera.

Como se señala en la segunda parte de la tesis, las necesidades de información útil para la toma de decisiones de gestión –que impactarán directamente en las actividades de docencia, investigación y extensión de estas instituciones– y de los diferentes *stakeholders* o partes interesadas no se encuentran totalmente satisfechas con la estructuración actual de los sistemas de contabilidad generadores de estados financieros. Por otro lado, un marco contable unificado, basado en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), proporcionaría a las autoridades de contralor (por ejemplo, la Comisión Nacional de Evaluación y Acreditación Universitaria, CONEAU) un elemento objetivo en instancias de evaluación institucional. Esto permitiría considerar propuestas de mejora en la calidad de la información que generan las instituciones universitarias de gestión privada argentinas y facilitaría el acceso al *fundraising* (captación de recursos financieros) internacional.

Adicionalmente, la presente investigación pretende ser un aporte que coadyuve a los procesos de contabilidad nacional para la obtención de información económica consolidada del sector bajo estudio y para el análisis de su impacto en el producto bruto argentino. Por otra parte, una consolidación del lenguaje financiero entre instituciones de gestión privada permitiría, además, la cuantificación de la ayuda social que estas prestan a través de becas y demás mecanismos de extensión, con el objeto de ser cotejados con los fondos destinados a las instituciones públicas con tales fines. De igual modo, contribuiría a la determinación del costeo completo que insume al Estado la formación del estudiante universitario. También permitiría unificar el lenguaje del valor agregado social generado por las instituciones universitarias de gestión privada argentinas.

Así, en la propuesta se aborda el tema desde una doble perspectiva, por un lado, el análisis de la estructuración de los sistemas de información financiera de las instituciones universitarias de gestión privada de la República Argentina y, por otro, el aporte metodológico de un marco contable conceptual y normativo para estas instituciones, basado en las NIIF.

## Contexto de la investigación

Echeverría (1995) sostiene que la distinción entre el contexto de descubrimiento y el contexto de justificación, propuesta por Reichenbach, ha tenido un papel preponderante en el desarrollo de la filosofía de la ciencia en el siglo XX, durante el cual el empirismo lógico sostuvo que lo esencial, desde el punto de vista epistemológico, eran los resultados finales de la investigación científica, prescindiendo de cualquier contexto que describiera el proceso de descubrimiento. El autor amplía a Reichenbach al proponer que la actividad científica es más abarcativa y variada de lo que suponen solamente el descubrimiento y la justificación. Es por ello que distingue cuatro contextos en la actividad tecnocientífica:

- a. Contexto de educación (o enseñanza): supone la apreciación de sistemas conceptuales y lingüísticos y las representaciones e imágenes científicas, técnicas operatorias y manejo de instrumentos. En este caso, el contexto de educación en su faceta conceptual parte de la teoría general de sistemas (von Bertalanffy, 1940) hacia la concepción de la contabilidad financiera como un subsistema del sistema de información de las instituciones universitarias de gestión privada. En su fase instrumental, supuso la aplicación de herramientas cuantitativas y cualitativas específicas.
- b. Contexto de innovación (anteriormente, contexto de descubrimiento): implica la producción de descubrimientos, innovaciones o novedades. En el caso de esta tesis, se logró una innovación en los sistemas de contabilidad financiera de las instituciones universitarias de gestión privada argentinas a través de la propuesta metodológica de un marco contable conceptual y normativo basado en las NIIF.
- c. Contexto de justificación: implica la fundamentación metodológica y racional de la investigación. Puede observarse en el apartado referido a la formulación del problema y justificación de su relevancia.
- d. Contexto de evaluación (o valoración): como consecuencia de la consideración de un contexto de innovación (y no solamente de descubrimiento), el contexto de justificación requiere ser ampliado hacia una valoración o evaluación de la actividad tecnocientífica y no solo de la justificación del conocimiento científico. En lo referido a esta tesis, la teórica aceptación mayoritaria de la propuesta metodológica por parte de las instituciones universitarias de gestión privada argentinas supone una adecuada valoración de la modelización sugerida. No obstante ello, la replicabilidad de la propuesta asegura su demostración académica.

## Formulación del problema y justificación de su relevancia

Las NIIF son estándares contables internacionales de alta calidad y aceptados a nivel mundial, cuya consideración para la elaboración de este marco contable –conceptual y normativo– específico para las instituciones universitarias de gestión privada podría generar un importante valor agregado a la calidad de la información contable generada a través del sistema de contabilidad financiera, considerando, no obstante, las peculiaridades que las instituciones presentan en Argentina.

El problema de investigación puede, entonces, manifestarse en las siguientes preguntas de investigación:

- a. ¿Cómo estructuran su sistema de contabilidad financiera las instituciones universitarias de gestión privada argentinas?
- b. ¿Qué deficiencias se observan en la información financiera generada actualmente por estas instituciones?
- c. ¿Por qué el mejoramiento en la calidad y cantidad de información producida a través del sistema de contabilidad financiera podría coadyuvar a una toma de decisiones más eficiente por parte de estos entes?
- d. ¿Por qué la uniformidad en los criterios contables para la preparación de información financiera facilitarían el análisis comparativo y su control de gestión?
- e. ¿Es preciso que las instituciones universitarias de gestión privada tengan un marco contable conceptual específico?
- f. La adopción de las NIIF por parte de las instituciones universitarias de gestión privada, ¿responde a la intención de mejoramiento de la calidad y cantidad de información financiera? ¿Qué aspectos relevantes hacen viable su adopción e implementación? ¿Qué particularidades referidas a la forma jurídica y a las actividades deben considerarse a priori para justificar la implementación?
- g. ¿En qué medida y en qué circunstancias los organismos de contralor estatal podrían sugerir un modelo conceptual y normativo para la preparación de la información financiera, aplicable a las instituciones universitarias de gestión privada? ¿Por qué el modelo de las NIIF podría ser el adecuado?

## Fundamentación de la investigación desde la disciplina contable

Casals y Viloria (2007) sostienen que, entre los desafíos a los que se enfrenta la contabilidad, destaca la urgente necesidad de interrumpir la denominada parálisis paradigmática a la que se ve sometida en pos de la cuantificación de un equilibrio patrimonial aparente, expresado en la ecuación patrimonial básica como cifras frías sin contexto. Así, “la contabilidad se debe desarrollar con miras a los cambios que se presentan en su entorno, abandonando su enfoque totalmente positivista que fue útil en el siglo pasado y que en el contexto actual queda desfasado” (Saavedra y

Saavedra, 2015, p. 106). Para las autoras, la integración entre la práctica contable y la teoría, a nivel de investigación, exigiría no solo que la primera se relacionara con la forma de preparación de la información, sino que se incluyera también la medición del impacto que generaría.

La investigación que se ha propuesto en la tesis cumple con la necesidad de adaptabilidad al contexto socioeconómico, en particular al de la educación superior de gestión privada, bajo un modelo de *feed-back*. Su producto final —el marco conceptual y normativo aplicable— supone una necesaria respuesta a los requerimientos de información financiera que necesitan los *stakeholders* actuales y potenciales en un entorno de cambio de paradigma de la educación superior. Ya el American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), en su informe *Improving Financial Reporting: A Customer Focus* de 2005, proporcionó la primera evidencia empírica de que los reportes financieros no satisfacen efectivamente las necesidades de los usuarios. Las causas pueden hallarse, por un lado, en el fracaso de la contabilidad financiera como una herramienta que continúe siendo relevante en los procesos decisivos, pero, por otro lado, también en una “inversión inadecuada en investigación sustantiva, carente del debido enfoque y estructura necesaria para identificar las necesidades continuas y emergentes de los usuarios de la información contable y desarrollar productos para satisfacer esas necesidades” (Inanga y Schneider, 2005, p. 228). Si bien esto supone la particularización hacia las instituciones educativas universitarias de gestión privada de una observación general, las conclusiones obtenidas como resultado de la fase cuantitativa de investigación refuerzan la idea planteada.

## Metodología

Desde el punto de vista metodológico, la investigación se desarrolló en dos instancias. Una primera de diagnóstico (análisis y evaluación) de los sistemas de contabilidad financiera de las instituciones universitarias de gestión privada argentinas y una segunda en la que se realizó la propuesta metodológica de marco contable conceptual y normativo para estas instituciones. La triangulación metodológica se materializó bajo las tipologías dentro de métodos (*within-method*) y entre métodos (*across-method*).

El enfoque metodológico de este trabajo sugirió una combinación de métodos cuantitativos y cualitativos. En este sentido, se desarrolló un conjunto de procesos sistemáticos, empíricos y críticos de investigación que implicaron la recolección y el análisis de datos cuantitativos y cualitativos, así como la integración y su discusión conjunta, a efectos del logro de inferencias producto de la información recabada (metainferencias) y de un mayor entendimiento del fenómeno bajo estudio. En esta investigación se ha optado por utilizar procedimientos cuantitativos y cualitativos en sus formas puras.

El proceso heurístico se basó en el eclecticismo metodológico, el pluralismo pragmático y una aproximación iterativa y cíclica a la investigación. La orientación que se ha impregnado al planteamiento del problema definió los métodos específicos que se emplearon. Estas características otorgaron a la investigación un sustento epistemológico sólido.

## Estructura de la tesis

La tesis se ha estructurado de manera que presente tres grandes bloques o ejes conceptuales bien definidos. En la primera parte (capítulos I, II y III), se analiza el entorno histórico, legal y económico en donde están insertas las instituciones argentinas. En la segunda parte (capítulos IV, V y VI), se indaga sobre los conceptos vinculados con los sistemas de información, concentrándose específicamente en el estudio del sistema de información contable y culminando con el análisis descriptivo y el diagnóstico realizado durante las fases cuantitativa y cualitativa sobre los sistemas de contabilidad financiera de las instituciones universitarias de gestión privada argentinas. Finalmente, en la tercera parte (capítulos VII, VIII y IX), partiendo de la justificación técnica y metodológica de la propuesta, se presenta el modelo de marco contable conceptual y normativo basado en las NIIF.

## Resultados obtenidos y conclusiones

A partir de la investigación efectuada, se ha podido concluir que los sistemas de contabilidad financiera utilizados por las instituciones universitarias de gestión privada argentinas presentan información adecuada solo para el cumplimiento de las obligaciones legales frente a organismos de control fiscal o societario. La calidad de la información generada puede ser mejorada sustancialmente para constituirse como un medio facilitador de la toma de decisiones de los usuarios internos y externos de las entidades educativas. El diferente tratamiento técnico de temas que requieren el mismo reconocimiento, medición, presentación y revelación, por parte de la contabilidad de las instituciones educativas, otorga mayor relevancia a la posibilidad de definir un marco contable conceptual y normativo propio, que sea preciso, detallado y aplicable, específicamente, a las instituciones universitarias de gestión privada argentinas, el cual podría estar basado en las NIIF. Esto mejoraría radicalmente la calidad de la información financiera y permitiría que la toma de decisiones vinculadas con la gestión sea efectuada en un contexto de internacionalización del sector e impacte positivamente en las actividades de docencia, investigación y extensión. De este modo, se colaboraría con un mejoramiento integral de la calidad de la educación superior en nuestro país y se permitiría el acceso de las instituciones a instancias de *fundraising* internacional para la diversificación de sus fuentes de financiamiento, de acuerdo con lo observado por CONEAU.

Existe la presunción de que los estados financieros, al presentar información retroactiva, no tienen utilidad para la toma de decisiones prospectivas. Ante esta concepción de la desutilidad de la información contable, se debe plantear la idea de información financiera con valor agregado. Los usuarios externos de la información financiera de las instituciones universitarias de gestión privada (generalmente proveedores tanto de capital como de bienes y servicios, alumnos y la sociedad en general) requieren evaluar la situación patrimonial, económica y financiera de las entidades, a efectos de decidir sobre la aplicación de sus recursos y confirmar la sostenibilidad del proyecto educativo en el tiempo. La información, por tanto, debe estar en un formato que pueda ser utilizado por múltiples usuarios globales.

Los resultados y modelos propuestos en esta tesis podrían, quizá, interesar a organismos actuales (como la CONEAU) o futuros de control, específicamente creados a tal efecto, quienes podrían proponerlos inicialmente como medida de evaluación utilizable por los pares evaluadores al considerar los procesos de autoevaluación institucional, para posteriormente incorporarlos a los planes de mejora de cada una de las instituciones en su aspecto de gestión económico-financiera. La información generada a través del modelo propuesto serviría como base más eficiente para la evaluación de la sustentabilidad del proyecto educativo en el futuro. Los indicadores sugeridos en el último capítulo de la tesis colaborarían con el análisis e interpretación de la información financiera estandarizada.

## Referencias bibliográficas

- CASALS, R. & VILORIA, N. (2007). La Ciencia Contable, su historia, filosofía, evolución y su producto. *Actualidad Contable Faces*, 10(15), 19-28.
- ECHEVERRÍA, J. (1995). *Filosofía de la Ciencia*. Madrid: Akal.
- INANGA, E.L. & SCHNEIDER, W.B. (2005). The failure of accounting research to improve accounting practice: a problem of theory and lack of communication. *Critical Perspectives on Accounting*, 16, 227-248.
- SAAVEDRA, G. & SAAVEDRA, M. (2015). La investigación contable en Latinoamérica. *Actualidad Contable Faces*, 18(31), 99-121.
- VON BERTALANFFY, L. (1940). *Teoría general de los sistemas* (7ª reimpresión, 1989). México: Fondo de Cultura Económica.