

LA ARMONIZACIÓN INTERNACIONAL DE LAS NORMAS CONTABLES - 1 ° PARTE

* *El estado de la situación actual*

* *¿Qué papel jugará la Educación e Investigación disciplinaria?*

Autor: Prof. Héctor C. Ostengo

La figura de la **armonización internacional de normas** surgió cuando el sistema económico mundial, en su evolución, internacionalizó los mercados. Como consecuencia de ello, se puso de manifiesto la necesidad de que la información contable debía ser **útil** para todos los usuarios internacionales de distintos países.

Durante las dos últimas décadas del siglo pasado y hasta el presente, la profesión organizada de nuestro País tomó una serie de decisiones, con el objetivo de incorporarse a esta *“armonización internacional de la información financiera”*. Sin embargo, a nuestro juicio se observa que tal proceso de decisiones debió ajustarse a un **Plan Estratégico de Armonización**, que tuviera las siguientes cuatro características: **reflexivo, consensuado, integral y flexible**.

La armonización internacional de la cual se está hablando, es la vinculada tanto a la medición y emisión de la información financiera, como a su revisión o auditoría y a la educación contable. Respecto a lo primero se ha podido palpar el fuerte esfuerzo de **fomentar la aplicación universal** de las normas internacionales que ha realizado el IASCF (International Accounting Standards Committee Foundation) y cuyo órgano emisor es el IASB (International Accounting Standards Board - antes IASC) y en cuanto a los segundos, esta tarea quedó en manos de la IFAC (International Federation of Accountants Committee).



Más atrás en el tiempo, una pequeña historia de las normas técnicas en nuestro País nos cuenta que la emisión de las mismas era una tarea propia de cada uno de los Consejos Profesionales de cada jurisdicción y que luego, esa tarea fue delegada a un organismo de tercer grado, denominado FACPCE (Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas), el que a través de su organismo técnico, el Centro de Estudios Técnicos y Científicos (CECyT), realizó una proficua y brillante tarea en la elaboración de normas técnicas, las que eran de aplicación luego de un importante proceso de elaboración, discusión y consenso. En este organismo, organizado por áreas de especialización, participaron los más destacados profesionales de todo el País, los cuales encararon verdaderos trabajos de investigación, plasmados bajo la forma de anteproyectos de informes, informes, anteproyectos de resoluciones y resoluciones técnicas.

Cabe aclarar que durante esta época tuvieron un importante auge los Institutos de Investigación Contable de las distintas Universidades Argentinas, produciéndose una sinergia y retroalimentación entre profesión e investigación, importante pero no suficiente, tal vez por error de los Institutos Universitarios que no supieron encontrar el camino para tener una participación más fuerte en el desarrollo de la disciplina contable en su faceta profesional, por un lado y por la escasa participación que la profesión organizada le dio a los institutos universitarios, por otro.

No obstante, fue ésta una época brillante, a la que se la podría calificar de “época dorada” de la disciplina contable, en donde la retroalimentación sinérgica, generó excelentes trabajos y permitió el desarrollo y crecimiento de la investigación, con destacados investigadores, que le dieron a la disciplina contable la posibilidad de acercarse a ser tratada como una verdadera Ciencia Empírica.



No obstante todo esto, que se considera muy bueno, se detecta un “punto gris” en el equilibrio de las relaciones entre las entidades de segundo grado (CPCE) y la entidad de tercer grado que los nuclea (FACPCE) y es lo referido a la denominada “Acta de Catamarca” del 27.09.02 en la que las veinticuatro jurisdicciones, exteriorizaron su compromiso de sancionar, sin modificaciones, las normas técnicas profesionales aprobadas por la Junta de Gobierno de la FACPCE.

¿Y esto qué significa?, podría significar dos cuestiones, a saber: **a.** tratarse de una acción en la que decididamente se elimina una de las más importantes características del sistema profesional organizado de la Argentina y que es su **federalismo**, concepto muy vinculado con la pauta de **solidaridad**, tan mentado y publicitado permanentemente por la FACPCE y más aún, es el punto de partida de la creación del Sistema Nacional de Actualización Profesional Continua (luego caprichosamente cambiado a SFAPC) o **b.** que se estaban tomando decisiones con miras a *preparar el terreno* para la “adopción” de las normas internacionales.

Con esta decisión de concentración compulsiva del régimen federal de nuestra profesión, se genera en el orden interno, lo que luego se criticará en la armonización internacional de la información financiera y que es la **concentración del poder de decisión en unos pocos países**, ya que elimina de un plumazo, los organismos técnico profesionales de las distintas jurisdicciones y fundamentalmente la posibilidad de adaptar las Resoluciones Técnicas a las características regionales (sobre todo en la parte vinculada a los métodos y/o procedimientos de aplicación de las normas...). Por ejemplo, el CPCE de Santiago del Estero tenía una interpretación más clara de los procedimientos de cálculo y aplicación del “proceso secuencial” en la determinación de la información contable en moneda homogénea (RT 6).



Dentro de este análisis retrospectivo, es necesario hacer una digresión para explicitar un importante estudio surgido de la investigación disciplinaria contable y que es el referido a los “*modelos contables aplicados a la organización y sus objetivos*”, cuestión que será de utilidad para el desarrollo posterior de este trabajo.

Este estudio disciplinario, basado en la “teoría de los modelos”, tipifica a las organizaciones como sujeto activo del Sistema de Información Contable, determinando que básicamente hay dos (2) modelos a considerar:

1. El **modelo patrimonialista**, que está vigente en organizaciones donde su sistema contable busca la protección de los propietarios y otros proveedores de fondos, a través de la protección de su “quantum” patrimonial y la distribución de sus resultados. En este modelo, se utiliza la información contable como base para el cálculo y tributación del impuesto a la renta de las sociedades, es decir que tiene una fuerte impronta fiscalista.
2. El **modelo de la utilidad de la información**, que hace foco en los usuarios de los estados financieros, por lo que la información contable debe ser útil para el proceso de toma de decisiones económico-financieras.

Ahora bien, detrás de ambos modelos se tipifican distintos tipos de organizaciones, tipificación que está basada en el “nivel de desarrollo” de cada organización. Este nivel de desarrollo está vinculado con la **magnitud** que alcanza cada organización y con el **ámbito** en que desarrolla sus actividades. Así se tendrán organizaciones de pequeña y/o mediana magnitud y de ámbito doméstico por un lado y se tendrán organizaciones de mediana y/o gran magnitud y de ámbito internacional, por otro. Las primeras compatibles con el modelo patrimonialista y las segundas con el modelo de la utilidad de la información (o gestión contable).

Al analizar la internacionalización de los mercados, producto de la evolución global, se observa que el modelo patrimonialista fue perdiendo posiciones frente a aquellos modelos que se basan en la

pauta de utilidad, dado que en el mercado internacional la información contable fue adquiriendo relevancia en el suministro de información útil para la toma de decisiones.

Sin embargo, un estudio en profundidad del enfoque que el IASB le da a sus normas, muestra una **contradicción** respecto a lo expresado en el párrafo anterior, ya que en gran parte de las NICs se prioriza el enfoque patrimonialista sobre el de gestión (utilidad de la información). Para muestra, basta con citar la NIC 38 vinculada a los activos intangibles, donde el valor de ese activo se contabiliza por lo que se ha pagado, independientemente del futuro flujo de fondos que ese intangible generará.



Terminada la digresión y continuando con el análisis retrospectivo se observa que, con el argumento de la globalización de los mercados, IFAC e IASB comenzaron con la tarea de “spreading” de unificación, tanto de las normas técnicas (contables, de auditoría, etc.), como de las normas vinculadas a la “habilitación y experiencia profesional para hacer uso de la matrícula profesional (estas últimas a través del EDCOM de la IFAC).

Esta difusión tomó la forma de una especie de “acción de presión” sobre las empresas multinacionales (con sucursales en distintos países), realizándose fuertes lobbies para que sus estados financieros sean más legibles y “útiles” en el ámbito internacional, procurando que cumplieran con las normas IASB, tanto en la exposición de la información como en la medición de sus principales rubros. Preocupándose también, que se ponga especial énfasis en explicitar tal cumplimiento.

Esta acción repercutió sobre los estudios internacionales con agencias y/o representaciones en distintas partes del mundo, cuyos clientes eran precisamente dichas multinacionales.

Todo esto, independientemente de que el país donde estaba instalada esa sucursal, tuviera o no adoptadas dichas normas internacionales o las tuviera en estudio.

Obviamente, que la secuencia lógica de repercusiones fue, que dicha presión se trasladó desde los estudios internacionales hacia los organismos profesionales de tercer grado, quienes tomaron la posta.



Esta situación, que ocurrió en varios países, también ocurrió en nuestro país. La reacción en ese entonces fue lógica, en un principio no se dijo ni que sí ni que no, pero se empezó a trabajar en qué hacer, lamentablemente sin definir previamente un **Plan Estratégico** como marco.

Así aparecieron, en las distintas discusiones de los organismos profesionales, tres posiciones, a saber: **a.** la de continuar como hasta entonces con sus propias normas domésticas, **b.** realizar un “benchmarking” de dichas normas internacionales y **c.** aceptarlas “como vienen”, la teoría del “blue-print”. Aquí se debería tomar a la acción de **benchmarking** como vinculada a la acción de **adaptación** y a la acción de **blue-print** como vinculada a la acción de **adopción**.

Con estas tres posiciones previamente definidas, los países reaccionaron en forma distinta. Al decir del catedrático Jorge Tua Pereda, en el concierto mundial se presentaron, en líneas generales, cuatro (4) casos diferentes de países en relación con la postura adoptada frente a las Normas Internacionales.

1° caso: países con poco desarrollo en sus normas contables domésticas. En ellos, las normas contables internacionales se determinan como obligatorias, en el mismo estado en que fueron emitidas. Se evita la tarea de adaptación a las particularidades económicas y de desempeños nacionales.

2° caso: países en donde las normas internacionales se utilizan como punto de referencia o base para determinar las normas contables domésticas. Estos países han alcanzado un buen desarrollo normativo de la profesión.

3° caso: países con fuerte desarrollo contable doméstico y que expresamente aplicarán las normas internacionales de contabilidad en aquellos casos no tratados por la normativa nacional.

4° caso: países que toman en cuentas las normas internacionales para definir las normas contables domésticas, pero que, además, prestan una importante atención a su propia cultura contable, que surge de su propio contexto, usos y costumbres.

Como puede observarse las posiciones de los países son relativamente dispares respecto a la mayor o menor afinidad con las normas internacionales. **Sin embargo, hay una cuestión que ningún país debe soslayar y que es ignorarlas, por el contrario, deben considerarlas y analizarlas con el mayor grado de profundidad técnica y académica, para determinar las analogías y discrepancias respecto a su propio ordenamiento contable nacional.**



Ahora bien, en función a los casos expresados anteriormente, ¿en qué o cuál caso se debería encontrar nuestro País? Obsérvese que la pregunta está en potencial, por lo que debería considerarse como una hipótesis de trabajo.

Para intentar responder esto, se deberían conocer y resaltar algunas circunstancias preexistentes a la eventual consideración de las normas internacionales de contabilidad en el ámbito doméstico y que a la fecha (junio/2012), ya debieran haberse realizado o considerado, a saber:

a. nuestro país tiene un excelente cuerpo normativo contable preexistente, el que ha sido desarrollado en forma consensuada, coherente (a través de textos ordenados), con un lenguaje claro, adecuado y ya internalizado adecuadamente por la profesión y los profesionales y con una base científica amplia.

b. el cuerpo de normas contables argentinas preexistente, citado en el apartado anterior, también ha sido producto del uso y las costumbres locales y regionales, producto de la cultura propia del país y de sus regiones.

c. el cuerpo de normas contables preexistente, también ha logrado una fuerte identificación y sinergia con el conjunto de normas legales argentinas vinculadas fundamentalmente al derecho comercial y societario, a los cuales alimentó y se ha alimentado de ellos.

De análisis de los ítems a, b y c, se puede concluir que **nuestro país tiene una fuerte tradición contable.**

d. en el concierto de empresas que desarrollan su actividad en el país, más del setenta por ciento (70%) se corresponde con el tipo de pequeñas y medianas y que en función al estudio de los modelos, son más compatibles con el **modelo patrimonialista** y el treinta por ciento (30%) restante se divide entre un cuartil inferior de mini empresas y un cuartil superior vinculado a las grandes empresas y/o sucursales de grandes empresas del exterior, las cuales son compatibles con el **modelo de utilidad de la información** visto anteriormente.

e. basado en el empirismo y a las conclusiones de la investigación contable, es factible reafirmar que en nuestro país hay una abrumadora mayoría de organizaciones vinculadas al **modelo patrimonialista** y una llamativa minoría vinculada al **modelo de utilidad.**

Esto es sumamente importante, si se piensa que un estudio en profundidad de las normas internacionales de la IASC/IASB, muestra que en general, las normas están dirigidas a organizaciones medianas y/o grandes, que desarrollan sus actividades en ámbitos más grandes y competitivos y son las que tienen necesidad de compatibilizar la medición y exposición de la información contable, dado que los usuarios de la misma actúan en el mercado internacional. Por lo tanto, reafirmando lo que se dijo anteriormente al hablar de los modelos, este tipo de empresas es más afín al modelo de utilidad que al modelo patrimonialista, sin embargo, la filosofía de las normas internacionales de la IASB, tienen un fuerte contenido del modelo patrimonialista (se reitera la contradicción observada en párrafos anteriores).

Se concluye que el sistema en nuestro país tiene las siguientes características:

1. Una fuerte tradición en normas contables de calidad, que definieron y definen un lenguaje ampliamente reconocido por los profesionales y que son productos del empirismo y la investigación contable.
2. Que el grupo de empresas que eventualmente podrían ser el sujeto activo de las normas internacionales, abrumadoramente son del tipo de empresas medianas en cuanto a su magnitud y ámbito de trabajo.

Por lo tanto, el caso argentino no debería ser ninguno de los cuatro expresados anteriormente, sino que debería ser considerado como un “**caso mixto**” y con las siguientes características:

a. Aceptar la aplicación de las normas internacionales para aquellas empresas transnacionales y que requieren que, de una u otra forma, sus partidas sean consolidadas, fundamentalmente aquellas organizaciones que estén incluidas en el convenio IOSCO (empresas con cotización multinacional). **Siempre y cuando las normas internacionales no sean abiertamente contrarias a las normas nacionales.** Aquí la palabra clave es “adopción”, así se evita que dichas organizaciones deban presentar estados de “conciliación” de resultados y mediciones.

b. Determinar que el resto de las empresas, pequeñas y mediana en cuanto a magnitud y ámbito, más vinculadas al modelo contable patrimonialista o fiscal (orientado a la protección patrimonial) y que representan la abrumadora mayoría, apliquen las normas domésticas “armonizadas” con las normas internacionales. Aquí la palabra clave es “adaptación”.

Alguien preguntará ¿pero no es algo parecido a lo que hoy se está haciendo?, la respuesta es sí, pero no se está tan seguro respecto a si lo seguirá siendo.



En los párrafos anteriores aparece una *vieja* palabra evidentemente mal usada, a la que se le debe dar una nueva conceptualización. Se está haciendo referencia a la palabra “armonizar” o “harmonize” en inglés. El DRAE define **armonizar** como: *Poner en armonía, o hacer que no discuerden o se rechacen dos o más partes de un todo, o dos o más cosas que deben concurrir al mismo fin.* Es evidente que esta definición coincide con una de las palabras clave citadas anteriormente y con la otra, decididamente no.

El DRAE define **adaptar** como: *acomodar, ajustar algo a otra cosa.* Definición que coincide con armonizar, ajustar o acomodar algo para ponerlos en armonía.

Sin embargo el DRAE define **adoptar**, como: *recibir, haciéndolos propios, pareceres, métodos, doctrinas, ideologías, modas, etc., que han sido creados por otras personas o comunidades.* Definición que para nada coincide con armonizar.

En conclusión, armonizar con las normas internacionales, para cualquier País incluido el nuestro, implica **una adaptación de las normas internacionales a la realidad de la profesión argentina, al modus operandi local y a las características de los mercados locales y regionales.**

Por supuesto que esta posición implica una tarea más dura y compleja que la elaboración de las normas propias, o la adopción lisa y llana de las normas internacionales, pero que tiene una serie de ventajas, a saber:

- mantener una relativa independencia de la profesión respecto a lo resuelto por la doctrina “anglo-sajona”, que, aunque las normas internacionales fueran de carácter “general”, la mayoría de las veces no contempla problemáticas argentinas, mucho menos las problemáticas regionales (recordar aquí que un alto % de graduados contables no trabajan en estudios internacionales ni en empresas internacionales).
- permitir que la profesión contable argentina maneje el “orden de prioridades” de la solución de las distintas problemáticas que se presenten localmente en la profesión, vía la emisión de normas

armonizadas (ej. normas vinculadas al ajuste por inflación y los requerimientos para determinar un contexto inestable).

- facilitar la participación y el consenso de la profesión argentina, ya que se mantendría la misma estructura de investigación en los organismos profesionales. Se evita así, que los profesionales apliquen normas elaboradas en el exterior cuyos “motivos de generación” desconocen y por lo tanto su aplicación se constituye en un mero acto reflejo.

- mantener vigente la tarea de investigación dentro de la disciplina, tanto en las universidades como en los organismos técnicos profesionales, con el agregado de continuar y mantener el vínculo de retroalimentación entre ambos ejes (el profesional / el académico-universitario).

- recibir el aporte académico y empírico de las normas internacionales, con problemáticas de distintos lugares del mundo, algunas de las cuales pueden ser parecidas y/o similares a la problemática argentina.

- mantener el **lenguaje y estructura** de las normas contables profesionales argentinas, es indudable que fue una tarea inmensa llevar a nuestros profesionales a internalizar y adoptar nuestras normas, su lenguaje y su estructura, por lo que un cambio de dicho lenguaje y estructura de normas, implicaría más una confusión y un retroceso que un aporte de crecimiento. Aquí es importante destacar que la estructura de una norma internacional es la siguiente: está dividida en párrafos que tienen igual valor normativo, sin embargo los párrafos que están en negrita establecen los principales principios, mientras que los que están en cursiva son términos que aparecen por primera vez en una norma. Esta es una forma poco usual en la normativa doméstica.

En este sentido, es fácil comparar la diferencia de “estilo” en el tratamiento de la problemática contable a normativizar, mientras que por un lado las normas domésticas definen **temas genéricos** (en un tratamiento deductivo, desde la generalidad a los temas para luego encarar temas puntuales), tales como por ejemplo la “exposición de la información contable”, por el otro lado, las normas internacionales tratan específicamente **temas puntuales** (en un tratamiento que no llega a ser inductivo), los cuales muchas veces son de utilización muy específica y para casos no generales y de aplicación muy particular en algunas organizaciones, tales como “contratos de seguros” (NIIF 4), “Beneficios a los empleados” (NIC 19), etc.

- permite diseñar un **Plan Estratégico reflexivo de adhesión a la armonización internacional**. Esta estrategia debe considerar el fortalecimiento de las posiciones teóricas contables del país frente a la armonización; dichas posiciones se logran continuando (o acentuando) la investigación contable (en las universidades y en los organismos profesionales) de manera tal que **se facilite la discusión de los criterios para la adopción o rechazo de puntos concretos de las normas internacionales que se generen**.



Otras observaciones respecto la armonización de las normas internacionales, es el vinculado a:

a. el excesivo apego **al modelo contable anglosajón**, sin considerar otras importantes alternativas escolásticas, como por ejemplo el modelo euro continental y “haciendalista” (españoles, italianos y nórdicos, por ej.)

b. la **concentración del poder de decisión** en materia de elaboración de normas, en manos de unos pocos países, que por casualidad son los anglo-sajones.

Tal vez la explicación esté en el origen del IASC (hoy IASB) donde, entre los países fundadores, se encontraban los países angloparlantes más importantes con una fuerte presencia mundial en el aspecto profesional.

La aceptación del modelo deja fuera buena parte de los problemas y problemáticas contables de los países en vías de desarrollo, de los países antes denominados del tercer mundo y a los de economía socialista (hoy en un incipiente vuelco hacia el capitalismo).

Todo esto podría verse como una especie de actitud de “colonización” por parte de los angloparlantes hacia el resto de los países, aunque se cree que con el tiempo esto iría disminuyendo, dada la participación de representantes de “otros” países en algunos de los órganos del IASB. Respecto a estas “otras participaciones”, se debería pensar en aceitar los vínculos entre el representante y sus representados (bases: profesionales), para que exista el **consenso** (como en otras épocas para las normas domésticas), fundamentalmente en las decisiones que hacen al diseño de las normas, su estructura de exhibición, sus contenidos y fundamentalmente en su “lenguaje” (no el idioma) ya que el contenido de la palabra no es el mismo en un país que en otro y aparecen entonces los errores de interpretación.

En la otra cara, también es importante que para armonizar, el resto de los países busquen la forma de participar más activamente, buscando sus propios **planes estratégicos** para que la armonización se haga adecuadamente.



La concentración de las decisiones basadas en los países anglosajones para la aplicación de las normas IASB, tiene un fuerte punto de contradicción, ya que el país que mayores obstáculos le produce al IASB, es Estados Unidos (paradójicamente el más fuerte país anglo parlante), ya que sólo aplica dichas normas en su totalidad en empresas extranjeras que negocian papeles en algún mercado de valores de EEUU. Mientras que aún no decidió qué hacer en cuanto a las empresas domésticas que también cotizan.

Hay trabajos conjuntos entre el FASB (Financial Accounting Standard Board) y el IASB y se espera que la SEC (*Securities and Exchange Commission*), que supervisa el FASB, se pronuncie.

Mientras tanto, la mayoría de las organizaciones, incluyendo los bancos, utilizan la contabilidad basada en GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*) asignada por mandato por el tablero de estándares de la contabilidad financiera (FASB).

¿Y toda esta situación a que se debió o se debe? a que Estados Unidos **sí** tiene un **plan estratégico** de armonización internacional (allí se denomina “proyecto de comparabilidad”) que asume parte de las normas revisadas pero rechaza otras. Además, tiene definido un cronograma de transición y uso pleno de las normas IASB, **ejemplo que la profesión organizada argentina debió imitar.**

Sin embargo, es criticable que Estados Unidos por cuerda separada, pregone y proponga que los demás países estén armonizados, vía adopción, con las normas IASB.



¿Qué ocurrió en nuestro país hasta la fecha?, **a nivel profesional, adoptó en “bloque y a libro cerrado” todas las normas internacionales, a través de la RT 26 que luego se modifica por la RT 29.**

Vaya aquí una pequeña digresión del tema, para hacer referencia a algo que se lo podría titular como un *paradigma contradictorio*. Éste está vinculado a lo expuesto en el *Considerando* de la citada RT 26, donde en los tres primeros ítems, a, b y c, expresan sucesivamente que son atribuciones de los CPCE el dictado de normas, que dichos CPCE han encargado a la FACPCE la elaboración de dichas normas para su posterior aprobación y puesta en vigencia en sus jurisdicciones, para rematar con la referencia al Acta de Catamarca, donde se explicita el compromiso de sancionar sin modificaciones las normas emitidas por la FACPCE. Y aquí la pregunta: ¿para qué hablar de aprobación en las jurisdicciones si ella no es necesaria por el Acta de Catamarca?

La RT 26 define su alcance al establecer que éste está referido a informes contables para su difusión externa, que deben ser preparados de acuerdo a las normas internacionales de información financiera - NIIF. En su alcance se determina, además, que su aplicación es: **a.** obligatoria, en estados financieros de entidades incluidas en el régimen de oferta pública, según ley 17811, de las acciones representativas de su capital o por sus obligaciones negociables (excluyéndose las que apliquen criterios contables de otros organismos reguladores, por ej. entidades financieras, compañías de seguros, cooperativas y asociaciones civiles) y **b.** opcional, en entidades que hagan su “propia opción”, estableciéndose que serán aplicables opcionalmente, las NIIF o las RT de la FACPCE.

Se observa en este segundo ítem, que se pone en cabeza de las organizaciones la opción de qué norma contable aplicar, imponiendo reglas en el caso de que la aplicación de las NIIF se quiera discontinuar, exigiéndose la aplicación “integral” de las NIIF, cuando se traten de estados consolidados o estados individuales para las que no ejercen control.

Esta **opción** es obviamente es una *puerta abierta* para continuar y/o profundizar el **proceso de adopción** de las normas internacionales, en todos y/o en cualquier tipo de organización, sin excepción. Cuando se dice sin excepción, se piensa que el paso siguientes sería incluir a las Pymes, tanto las del inciso a) del punto 4 del alcance, como cualquier otro tipo de empresa incluidas bajo la denominación de Pyme (¿?) (*Ver en este mismo trabajo, el párrafo denominado: “el supuesto de una vuelta de tuerca”*).

Continuando con lo que hizo nuestro País, se observa que como las normas internacionales se van actualizando y apareciendo nuevas, estos cambios y las nuevas normas se toman (“tomar” como sinónimo de “adoptar”) por **Circulares de Adopción** de las cuales ya existen dos (2) aprobadas (2010 y 2011) y está en consulta una tercera circular. Es decir, hay un nuevo tipo de norma profesional en Argentina, denominada “circulares de adopción” (¿?). ¿Tienen éstas las características y alcances de las Resoluciones Técnicas? si la respuesta es sí, entonces, ¿porqué no se las denominan Resoluciones Técnicas? Ejemplo de ello es que la puesta en vigencia de todo el “paquete” de normas internacionales se hizo por una Resolución Técnica, la 26, luego modificada por la 29, sin embargo, las modificaciones posteriores o la incorporación de nuevas normas se hicieron por circulares (¿?).

En cuanto a la parte legal, la aplicación de las NIIF se origina con la resolución general 562 de la Comisión Nacional de Valores que en uso de sus facultades emanadas de la ley de creación la hace obligatoria para algunos de los entes bajo su control. Esta resolución sufrió algunas modificaciones posteriores, como por ejemplo, la de la resolución 576 de la CNV. No se sabe aún, si la CNV aprobó o no las circulares de adopción antes citadas.

Se asume nuevamente, que la profesión argentina no tiene un plan estratégico de armonización, ya que la RT 26 asume (adopta) la **totalidad** de las normas IASB.



Una cuestión anecdótica, pero que permite sacar una importante conclusión, es la siguiente: durante la difusión de las normas internacionales, los encargados de la misma mostraban un ppt, en la cual daban un ejemplo de una empresa ubicada en dos países europeos (A) y (B), en donde se obtenían los resultados según las normas locales de cada país, luego se obtenían ambos resultados de acuerdo a las normas internacionales. Obviamente que la magnitud de los resultados que se obtenían eran distintos. Luego, en un primer caso se consolidaban resultados provenientes de dos normas distintas y en un segundo caso, se consolidaban resultados provenientes de una norma internacional, es decir con “normativa unificada”.

En estos ejemplos, **no** hay un **análisis cualitativo** respecto si el resultado obtenido de acuerdo a las normas del país A es mejor o peor que el resultado obtenido de acuerdo a las normas del país B y por supuesto, tampoco se hace referencia si los resultados obtenidos por las normas internacionales eran de mejor o peor calidad al de los obtenidos por las normas domésticas de ambos países, la única característica o atributo que se destacaba era que, el obtenido según las normas internacionales, permitía una consolidación uniforme. En otras palabras, el único atributo que se destacaba de las normas internacionales era el basado en la **pauta de uniformidad**.

Ahora bien, cualquier profesional contable que lea un Framework o Marco Conceptual de las normas de cualquier país, verá que la información contable que manejan, tiene un conjunto importante de “atributos y restricciones”, todos los cuales se deben cumplir para que la información sea considerada “útil”, sin embargo, parecería que todo queda reducido a cumplir con la **pauta de uniformidad** cuando de normas contables internacionales se trata, pasando en segundo lugar todos los demás importantes atributos de la información.



El supuesto de “una vuelta de tuerca”, ¿qué pasaría si la profesión organizada de la Argentina da un “paso más” de lo que está hoy vigente y amplía el concepto de adopción, limitada hoy por la RT 26, a todos tipo de organizaciones? Es decir, que supere el concepto de “adaptación” para determinados tipo de organizaciones y pase a una “adopción integral”, ¿tal vez vía adopción de las NIIF-Pymes?

Si se piensa que el fin último de la investigación disciplinaria contable (en las universidades y en los organismos profesionales) es lograr aportar una herramienta (información útil) para las decisiones y el control, tanto para los administradores como para los usuarios externos, es decir, que lo que se busca en investigación es mejorar la eficacia, eficiencia y sustentabilidad de esa herramienta, entonces se cambiaría el esquema actual y se producirían algunas de estas consecuencias:

1. Desaparecería la doctrina contable, los trabajos doctrinarios, la escolástica, las escuelas de contabilidad. La contabilidad como disciplina contable dejaría de existir y sólo se requerirían buenos lectores o “interpretadores” de lo que una norma internacional “quiere o quiso decir”.
2. Desaparecería la investigación contable tanto en las Universidades como en los Organismos Profesionales, dado que lo único que se necesitará serían algunos traductores del inglés al castellano que verifiquen lo que ya viene traducido.
3. En general, quedará la sensación de que “ya no queda más nada que hacer en la disciplina contable” y habrá que sentarse a esperar que algún organismo internacional emisor de normas emita alguna norma, ya que es casi seguro que cualquier cosa nueva que se desarrolle o investigue, tiene un alto grado de probabilidad de que jamás llegue a esas instancias internacionales, para que pueda ser considerada y tratada.

Se estaría ante la presencia de un “gran hermano contable”, que todo lo resuelve o que todo lo soluciona.



Durante largo tiempo, quien escribe ha advertido, en sus distintas disertaciones en las JUC u otros foros, sobre la necesidad de que la disciplina contable defina y diseñe un PLAN ESTRATÉGICO frente a la armonización internacional de normas, que involucre a las tres partes que la conforman: los organismos profesionales, las universidades (en cabeza de las Facultades de Ciencias Económicas y también de sus correspondientes Institutos de Investigación y el profesional (en sus dos perfiles: educando/graduado).

El **objetivo** final de este Plan Estratégico, definido a lo largo de este trabajo, es que:

La disciplina contable debe adherir en forma reflexiva a la armonización internacional de normas contables, considerándolas y analizándolas con el mayor grado de profundidad técnica y académica, para determinar las analogías y discrepancias respecto a su propio ordenamiento contable nacional.

Las “analogías y discrepancias” serán producto de:

- a. la defensa de las particularidades y peculiaridades contables de nuestro País, las que están vinculadas con el uso y las costumbres nacionales y regionales,
- b. nuestra rica tradición en normas contables domésticas,
- c. a la congruencia de las mismas con nuestro entorno socio económico y
- d. a la rica trayectoria de la investigación contable en el País, tanto en los organismos profesionales como en las universidades.

El primer análisis de “analogías y discrepancias” debería darse entre los marcos conceptuales de nuestras normas y el de las normas internacionales, fundamentalmente en cuestiones conceptuales como los atributos y restricciones de la información contable, la definición de los elementos que componen el equilibrio contable y la definición de los objetivos de la información contable y de sus estados financieros.

El estudio que se encare debe cumplir con la **pauta de flexibilidad**, es decir buscar acuerdos para que las normas de aplicación respeten las peculiaridades nacionales, adoptando **soluciones multipropósito** que faciliten aplicaciones alternativas.

El desafío de las universidades, deberá estar vinculado con su participación en la elaboración y aplicación de este Plan Estratégico de la disciplina contable para la armonización y con redoblar sus esfuerzos en su tarea investigativa sobre la mejor manera de **preparar a nuestros graduados contables** para afrontar un entorno en constante cambio en el que han de desarrollar su desempeño profesional.

Aquí la pregunta que cabe es la siguiente: ¿no será tarde para aplicar este Plan Estratégico?



LA ARMONIZACIÓN INTERNACIONAL DE LAS NORMAS CONTABLES - 2° PARTE

* *Procedimiento a seguir en el marco de un plan estratégico de armonización*

La exégesis de algunas conceptualizaciones de la primera parte de este trabajo nos dice:

“...**armonizar** con las normas internacionales, implica una **adaptación** de las normas internacionales a la realidad de la profesión argentina, al modus operandi local y a las características de los mercados locales y regionales.”



“Por supuesto que esta posición de **adaptación**, significa una tarea más dura y compleja que la adopción lisa y llana de las normas internacionales, e implica necesariamente el diseño de un **Plan Estratégico** reflexivo de adhesión a la armonización internacional.”



“Un Plan Estratégico debe considerar el fortalecimiento de las posiciones teóricas contables del país frente a la armonización. Esta posición se logra continuando y acentuando la investigación contable (en las universidades y en los organismos profesionales) de manera tal que se facilite la discusión de los criterios para la adopción o rechazo de los puntos concretos de las normas internacionales.”



“Estados Unidos sí tiene un plan estratégico de armonización internacional, allí se denomina **proyecto de comparabilidad**, que asume parte de las normas revisadas pero rechaza otras. Además, tiene definido un cronograma de transición y uso pleno de las normas IASB, ejemplo que la profesión organizada argentina debió imitar.”



“Cualquier profesional contable que lea un Framework o Marco Conceptual de las normas de cualquier país, verá que la información contable que manejan, tiene un conjunto importante de **atributos y restricciones**, todos los cuales se deben cumplir para que la información sea considerada **útil**, sin embargo, parecería que en la adaptación de normas internacionales todo queda reducido a cumplir con la **pauta de uniformidad**, pasando a un segundo lugar todos los demás importantes atributos de la información.”



“Durante largo tiempo, quien escribe ha advertido, en sus distintas disertaciones en las JUC u otros foros, sobre la necesidad de que la disciplina contable defina y diseñe un **Plan Estratégico** frente a la armonización internacional de normas, que involucre a las tres partes que la conforman: los organismos profesionales, las universidades (en cabeza de las Facultades de Ciencias Económicas y también de sus correspondientes Institutos de Investigación y el profesional (en sus dos perfiles: educando/graduado).”



“El objetivo final del Plan Estratégico de Armonización propuesto, es que la disciplina contable adhiera en forma reflexiva a la armonización internacional de normas contables, considerándolas y analizándolas con el mayor grado de profundidad técnica y académica, para determinar las analogías y discrepancias respecto a su propio ordenamiento contable nacional.”



“Las analogías y discrepancias expresadas en el párrafo anterior, serán producto de:

- la defensa de las particularidades y peculiaridades contables de nuestro País, las que están vinculadas con el uso y las costumbres nacionales y regionales,
- nuestra rica tradición en normas contables domésticas,
- a la congruencia de las mismas con nuestro entorno socio económico y
- a la rica trayectoria de la investigación contable en el País, tanto en los organismos profesionales como en las universidades.”



Estas definiciones permiten definir el “marco” y los “objetivos” del Plan Estratégico de Armonización propuesto, cuestiones que hacen a la respuesta vinculada con el *¿qué hacer?* Esta propuesta de procedimientos a seguir de la segunda parte y desarrollada en los cuadros 1 al 5, está vinculada con la otra parte del planeamiento y que es responder a la pregunta de *¿cómo hacer?* (planes o cursos de acción a seguir).

El cuadro 1 determina cuáles son los sujetos (entidades u organizaciones) de la **adopción** a través de las denominadas **Circulares de adopción de las NIIF** y cuáles son los sujetos de la acción de **adaptación** de normas, denominado **Programa de Armonización de Normas Contables**. Una de las características más destacadas de esta propuesta, es que la adopción versus la adaptación “no son opcionales” o una u otra.

El cuadro 2 expone el Programa de Armonización de normas contables en su primera etapa, es decir la **acción de contrastación** (o comparación) entre el conjunto de normas contables domésticas y el conjunto de normas contables internacionales (NIIF/NIC). También se lo denomina **Plan de Comparabilidad**. De esta contrastación surgen tres alternativas o vertientes, las que están descritas en los Cuadros 3, 4 y 5.

El cuadro 3, el más usual y extenso, expone los pasos a seguir según que de la contrastación surja:

- disposiciones normativas idénticas o muy aproximadas entre ambos conjuntos de normas,
- disposiciones normativas disímiles o diferentes entre ambos conjuntos de normas.

Los cuadros 4 y 5 son para casos menos usuales pero posibles, en donde se contemplan disposiciones normativas que están en un conjunto de normas y no están en el otro conjunto de normas.

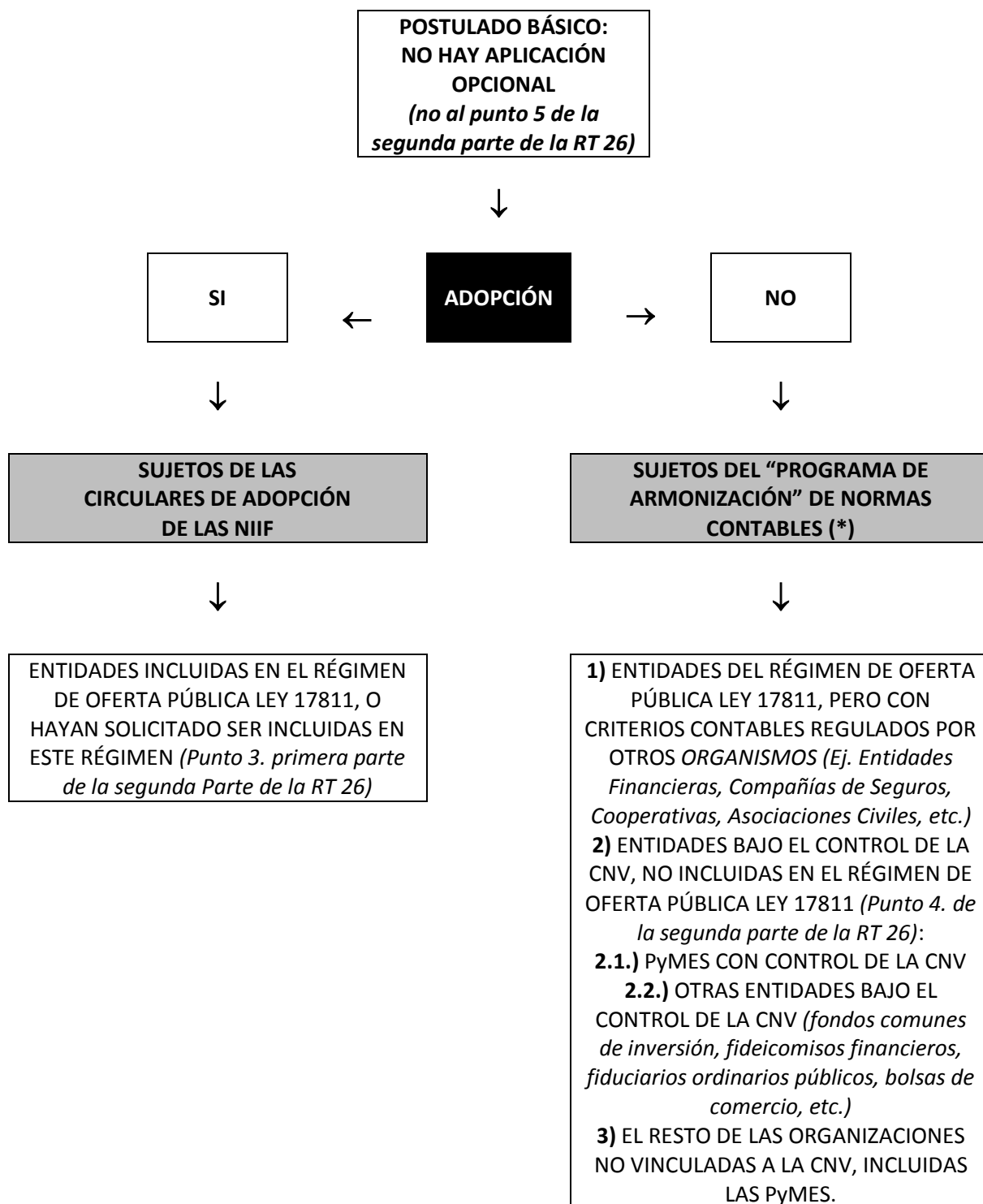
En los cuadros 3, 4 y 5 se hace referencia a las observaciones que se deben exponer en el texto de nuestras normas armonizadas, una vez aplicado el Programa de Armonización.

Por ej.: **1) Coincide con las NIIF; 2) No coincide con las NIIF; 3) Armonizado con las NIIF; 4) Adoptado de las NIIF y 5) No hay NIIF vinculada.**

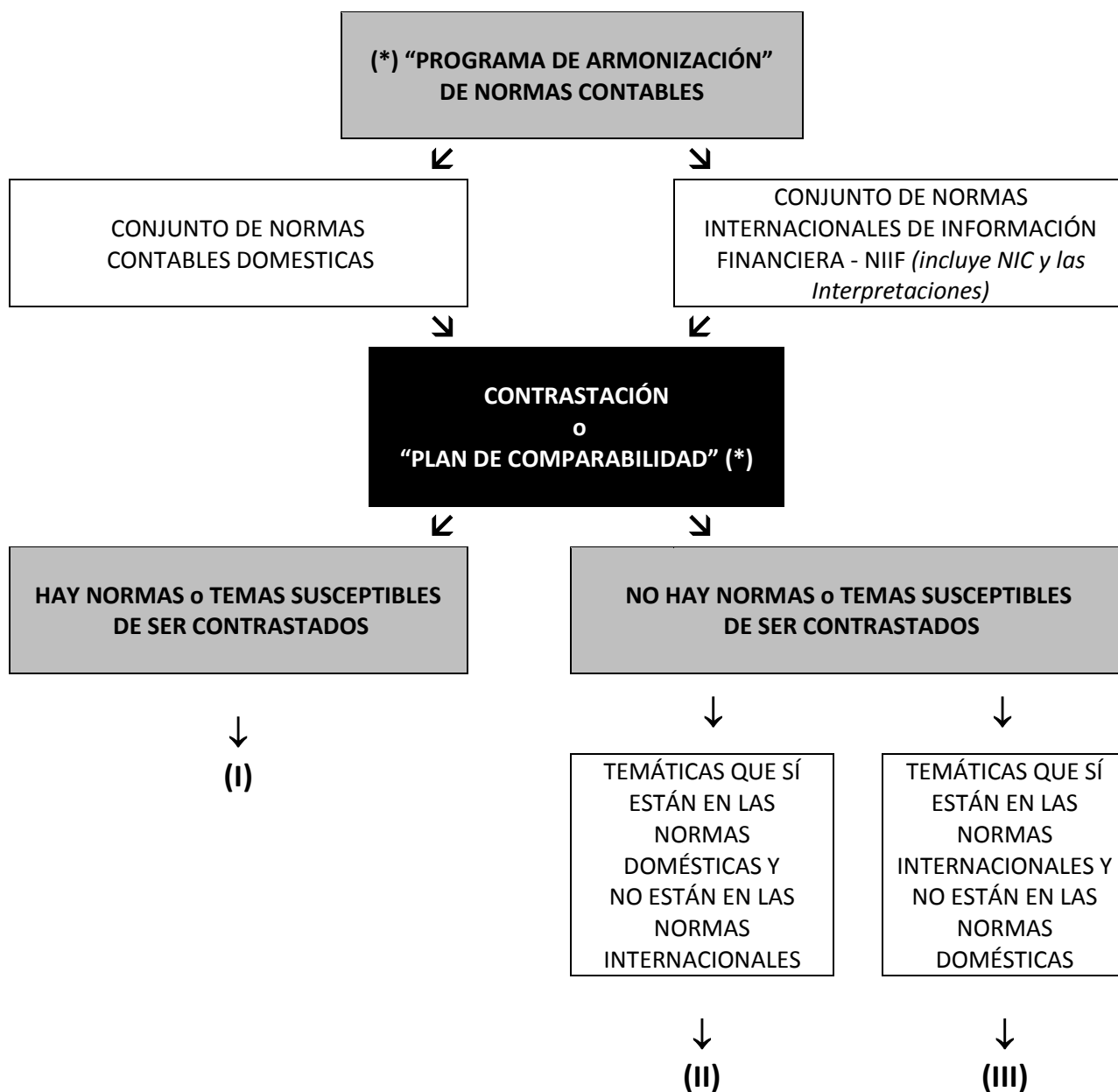
En términos generales, esta propuesta deberá cumplir con los atributos de un plan estratégico, fundamentalmente con el atributo de **comunicación**, lo que implica que todo el plan debe ser divulgado o puesto en conocimiento entre la *“comunidad vinculada”* (CPCE, graduados, organizaciones privadas, Estado, etc.). Sin duda que esta comunicación, es la que generará el **compromiso** con dicha comunidad.



PROCEDIMIENTOS A SEGUIR EN EL MARCO DE UN PLAN ESTRATÉGICO DE ARMONIZACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES

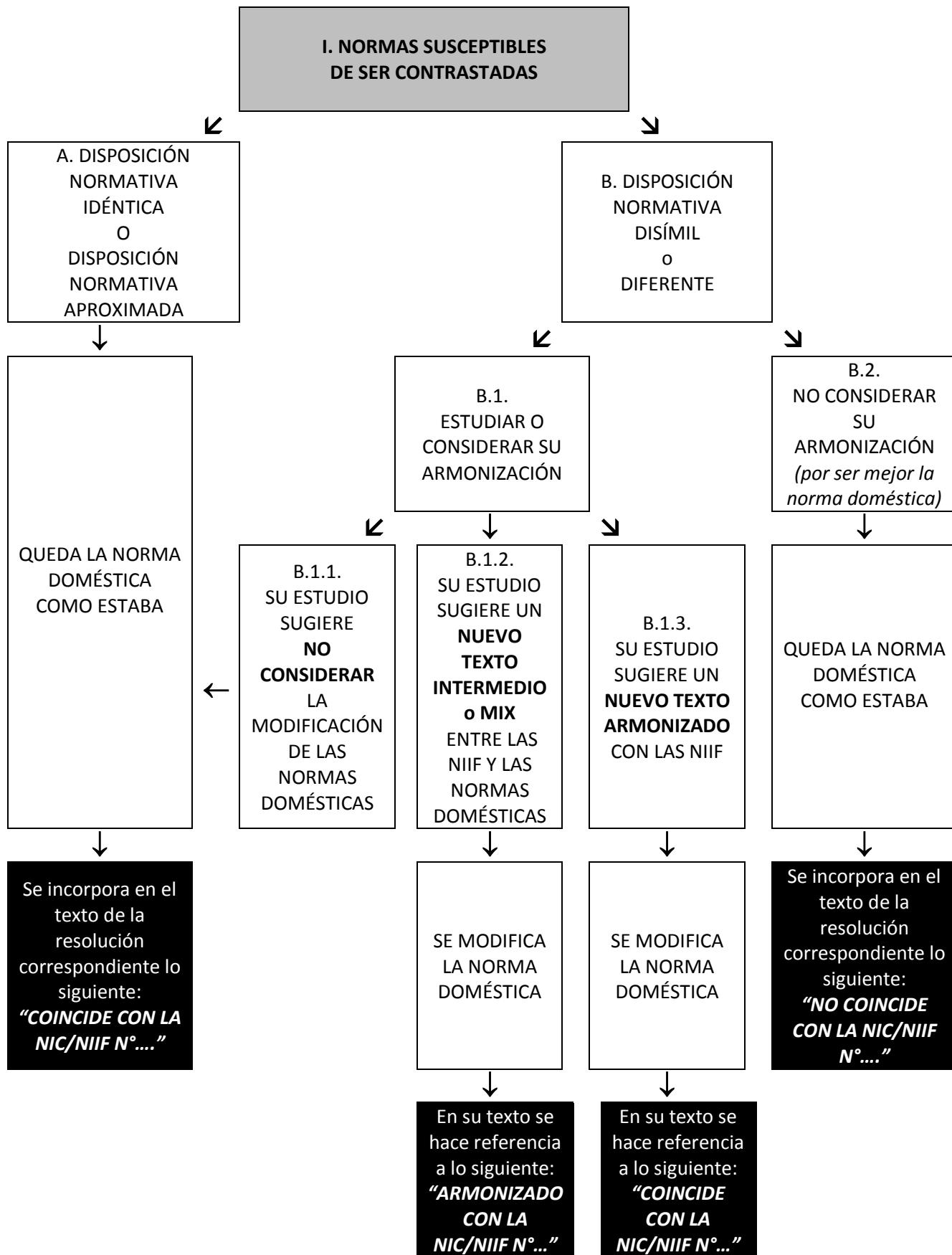


CUADRO 1



(*) El plan de comparabilidad se hace ítem por ítem (o tema por tema) y no norma por norma, dada la distinta estructura de elaboración que existe entre las normas domésticas y las normas internacionales

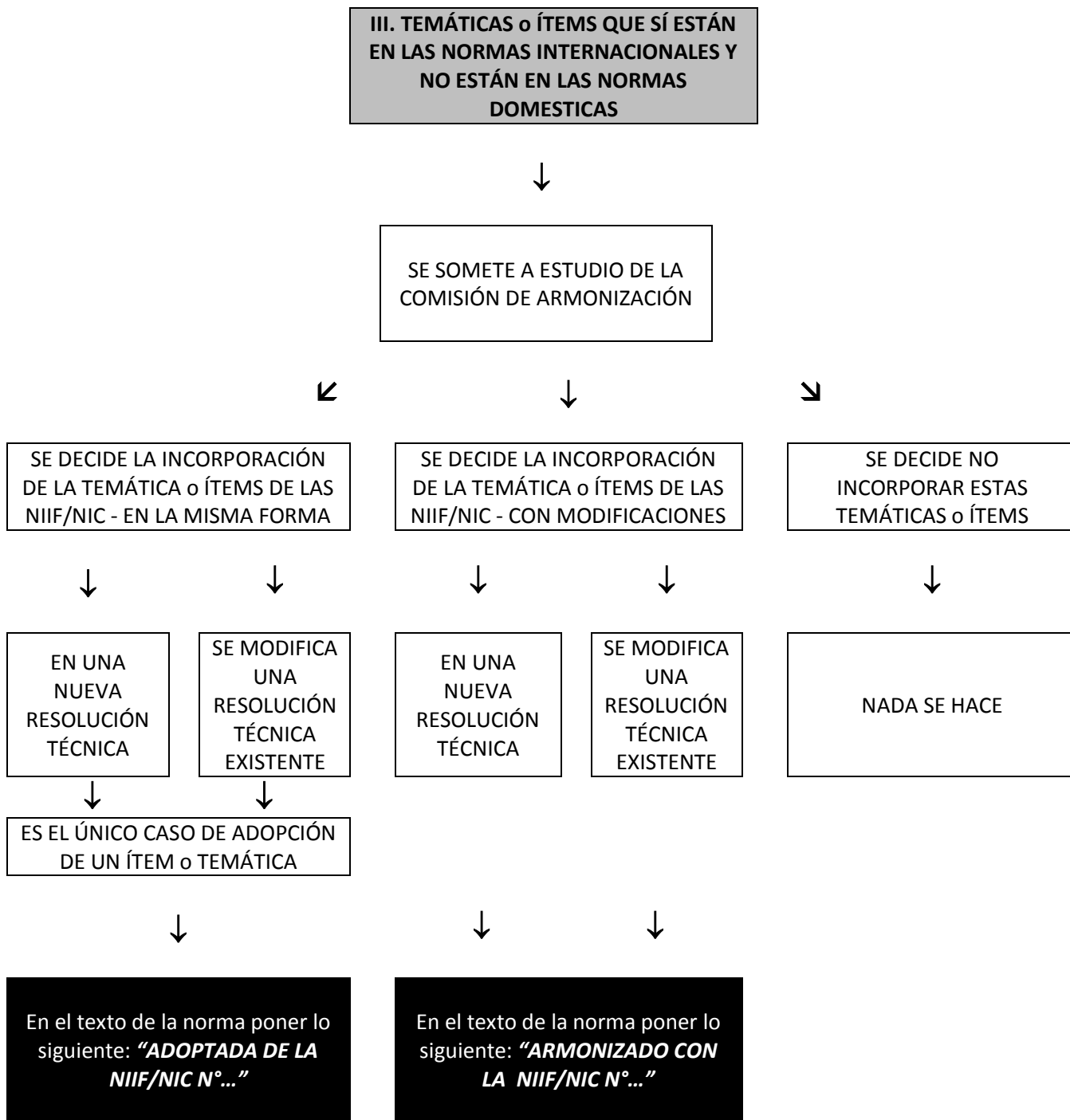
CUADRO 2



CUADRO 3



CUADRO 4



CUADRO 5