



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DEL ESTERO
REPÚBLICA ARGENTINA



Anuario Revista de Ciencias Económicas

2011

EDICIONES UCSE |
Año I

UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DEL ESTERO
República Argentina

ANUARIO DE PUBLICACIONES
CIENCIAS ECONOMICAS 2011

ISSN E/T
157 PÁGINAS AÑO I – VOL. 1
EDICIONES UCSE



El Anuario de Ciencias Económicas UCSE, es una compilación de trabajos académico profesionales publicados anualmente por el área de las Ciencias Económicas de UCSE Santiago del Estero, desde el 2011 hasta la actualidad.

Universidad Católica de Santiago del Estero, Campus Santiago, Av. Alsina y Dalmacio Vélez Sársfield, (CP 4200). Edita Ediciones UCSE, Campus Rafaela, Bv. Hipólito Yrigoyen 1502 Rafaela (CP 2300). Depto. Castellanos – Pcia. Santa Fe – República Argentina.

Tel. (+543492) 432832 – int. 125 – Correo electrónico: edicionesucse@ucse.edu.ar

Autoridades - Período 2011

DECANO

Eduardo F. Barragán

SECRETARIA ACADÉMICA DE FACULTAD

Marta L. Gómez

CONSEJO DE FACULTAD

TITULARES

- Maria Teresa Tenti
- Juan Carlos Coronel
- María Inés Simonetti
- Aldo Yunes

SUPLENTES

- Diego Gonzalez
- Julio Zurita
- Pablo Barey
- Fernando Drube

COORDINADORES DE CARRERA

- Juan Manuel Beltramino – Carrera: Contador Publico
- Angelina Campana – Carrera: Licenciatura en Administración
- Patricia Álvarez – Carrera: Licenciatura en Turismo
- Irene Bonetto – Carrera: Licenciatura en Comercialización

Sumario

| | |
|--|-----------|
| 1. Área disciplinar Administrativa | 1 |
| 1.1. Gestión organizacional: el concepto de “management”. La trilogía sistémica | 1 |
| 1.2. Definición y funciones del control de gestión | 7 |
| 1.3. El cuadro de situación: un gran banco de datos | 21 |
| 1.4. Datos cuantitativos y datos cualitativos. El “self assesment” | 25 |
| 1.5. El informe de control de gestión | 26 |
| 1.6. La experiencia argentina. Los modelos importados | 27 |
| 2. Área disciplinar Contable | 30 |
| 2.1. Diferenciación entre auditorías y peritajes en el campo de la disciplina contable | 30 |
| 2.1.1. Introducción | 30 |
| 2.1.2. Puntos de encuentro entre auditorías y peritajes | 31 |
| 2.1.3. Auditoría | 32 |
| 2.1.4. Elementos de la auditoría | 32 |
| 2.1.5. Tipos de auditoría | 32 |
| 2.1.6. Las Certificaciones contables | 34 |
| 2.1.7. Peritajes | 36 |
| 2.1.8. Definiciones de los términos relativos a las tareas periciales | 36 |
| 2.1.9. Distinción entre informe y dictamen | 37 |
| 2.1.10. El informe pericial | 39 |
| 2.1.11. Diferencias entre auditorías y peritajes | 40 |
| 2.1.12. Diferencias en cuanto a las normas aplicables | 40 |
| 2.1.13. Diferencias en cuanto al objetivo perseguido | 41 |
| 2.1.14. Diferencia en cuanto al sensor de comparación | 42 |
| 2.1.15. Diferencias en cuanto al contenido del documento que se emite | 42 |
| 2.1.16. Diferencias en cuanto a la posibilidad de planificación | 43 |
| 2.1.17. Diferencias en cuando al secreto profesional | 44 |
| 2.1.18. Diferencias en cuanto al equipo profesional | 44 |
| 2.1.19. Diferencia en cuanto a la independencia de criterio | 45 |
| 2.1.20. Diferencia en cuanto a la intervención judicial | 45 |
| 2.1.21. Diferencia en cuanto a la asignación de la tarea | 46 |
| 2.1.22. Diferencia en cuanto a los temas involucrados | 46 |
| 2.1.23. Investigación | 46 |
| 2.1.24. Conclusión | 48 |
| 2.1.25. Bibliografía | 48 |

| | | |
|-----------|---|------------|
| 2.2. | Las normas de transición desde las normas contables argentinas a la NIIF para PyMES del IASB | 49 |
| 2.2.1. | Resumen | 49 |
| 2.2.2. | Abreviaturas | 50 |
| 2.2.3. | Introducción | 50 |
| 2.2.4. | Impacto de un cambio de normativa contable | 51 |
| 2.2.5. | Alcance | 52 |
| 2.2.6. | Primeros estados financieros según la niif para las pymes . . . | 53 |
| 2.2.7. | Fecha de transición | 54 |
| 2.2.8. | Información a revelar | 54 |
| 2.2.9. | Procedimientos para preparar los estados financieros en la fecha de transición | 54 |
| 2.2.10. | Exenciones obligatorias en la transición a la niif para las pymes | 55 |
| 2.2.11. | Exenciones optativas en la transición a la niif para las pymes | 56 |
| 2.2.12. | Tratamiento contable del ajuste por transición | 62 |
| 2.2.13. | Errores en la transición a la NIIF para PyMES | 62 |
| 2.2.14. | Pasos para la adopción de la niif para pymes por primera vez | 62 |
| 2.2.15. | Casos | 63 |
| 2.2.16. | Conclusiones y propuestas | 89 |
| 2.2.17. | Índice Bibliográfico | 90 |
| 2.3. | Hacia la convergencia mundial del marco conceptual para la preparación de los estados financieros | 91 |
| 2.3.1. | Resumen | 91 |
| 2.3.2. | Introducción | 92 |
| 2.3.3. | Análisis del marco conceptual de los estándares del IASB . . | 105 |
| 2.3.4. | Análisis del marco conceptual de las normas FASB | 116 |
| 2.3.5. | Diferencias entre ambos marcos conceptuales | 125 |
| 2.3.6. | Conclusiones | 135 |
| 2.3.7. | Guía de discusión | 135 |
| 2.3.8. | Bibliografía | 136 |
| 3. | Área disciplinar Economía | 137 |
| 3.1. | Números índices complejos | 137 |
| 3.1.1. | Acerca de los números índice complejos | 137 |
| 3.1.2. | Aspectos conceptuales de los Números Índice | 138 |
| 3.1.3. | El enfoque axiomático | 141 |
| 3.1.4. | Resumen y conclusiones | 146 |
| 3.1.5. | Anexo metodológico | 147 |

| | | |
|-----------|---|------------|
| 3.1.6. | Bibliografía básica | 152 |
| 3.1.7. | Cuadro 1.- índice de precios al consumidor | 153 |
| 3.1.8. | Referencias | 154 |
| 3.1.9. | Cuadro 2.- índice de precios al consumidor | 156 |
| 3.2. | La enseñanza de conceptos económicos en un contexto histórico: metodologías innovadoras en una experiencia con alumnos | 160 |
| 3.2.1. | Introducción | 160 |
| 3.2.2. | Fundamentos y objetivos | 160 |
| 3.2.3. | Metodología | 162 |
| 3.2.4. | Resultados: descripción de la experiencia | 164 |
| 3.2.5. | Conclusiones | 170 |
| 3.2.6. | Bibliografía | 171 |
| 4. | Área disciplinar Impositiva | 172 |
| 4.1. | La imputación de las diferencias de impuestos | 172 |
| 4.1.1. | La posición fiscal | 175 |
| 4.1.2. | La posición del tribunal fiscal | 177 |
| 4.1.3. | La posición de la cámara | 182 |
| 4.1.4. | La Sala V | 182 |
| 4.2. | Las remuneraciones en el Poder Judicial | 188 |
| 4.2.1. | Una década - La actualización de la posición | 197 |
| 4.2.2. | Quince años no son nada | 198 |
| 4.2.3. | La situación en el Poder Legislativo | 199 |
| 4.2.4. | Conclusión | 201 |

1. Área disciplinar Administrativa

Autor: Perez Alfaro

Para reflexionar:

“No hagan grandes cambios (reingeniería) antes de estudiar a fondo a la empresa, por la misma razón que no se puede curar un tumor cerebral con el mismo método que si fuera una uña encarnada”. Peter F. Drucker

1.1. Gestión organizacional: el concepto de “management”. La trilogía sistémica

El control de gestión es una herramienta invaluable para la gestión organizacional: su diagnóstico y sus recomendaciones constituyen los pasos previos ineludibles para facilitar a la Dirección Superior el ejercicio de una de sus máximas atribuciones: la toma de decisiones estratégicas.

A lo largo del presente trabajo vamos a verlo involucrado en los tres grandes campos que distinguen a las ciencias administrativas: la organización, la administración y el management. He aquí una manera de apreciar los grandes trazos de las incumbencias del Control de gestión.

Recordemos el significado de varios conceptos fundamentales:

Gestión, Administración, Organización y Management.

Según la Real Academia Española, la definición etimológica de “gestión” es “acción y efecto de administrar”, mientras que “gestionar” es “hacer diligencias conducentes al logro de un negocio”. De estas definiciones aparentemente simples pueden deducirse algunas precisiones. La gestión es un proceso dinámico, es acción, y esa acción produce constantemente efectos que la realimentan, generan nuevas acciones, y estas a su vez nuevos efectos. Lleva implícito un concepto sistémico. Se gestiona, es decir, se realizan diligencias, trabajos, tareas, con vistas a un logro, encarnado por los objetivos y metas de la organización. Esos objetivos y metas implican la vigencia de una visión y de una o más misiones a cumplir. Se gestiona apoyándose en la administración, la organización y el management.

Para Koontz y Weihrich, “administración es el proceso de diseñar y mantener un

ambiente en el que las personas, trabajando en grupos, alcancen con eficiencia metas seleccionadas”.

Para Peter Drucker, “la organización es el proceso por el cual los gerentes ordenan el caos, resuelven conflictos entre personas referentes a trabajos y responsabilidades y establecen un ambiente satisfactorio para el grupo de trabajo; implícitamente quedan reconocidos los factores humanos, el trabajo debe asignarse con ajuste a las personas, y esas personas deben ser alentadas a través de sus roles para contribuir efectivamente a los objetivos de la empresa”. Observemos cuántas veces nombra Drucker a las personas en su conocida definición. En suma, la organización es la gente, el capital más valioso de cualquier emprendimiento. Oliver Sheldon, en su libro *La filosofía del management*, considera que es importante distinguir entre Administración, Organización y Management, términos a los que frecuentemente se suele utilizar como sinónimos, pero que deberían transmitir impresiones bastante diferentes: Administración, para Sheldon, “es la función referida al cumplimiento de la política empresarial, a la coordinación de las finanzas, de la producción y de la distribución, a la fijación de la extensión de la organización, y al control último del ejecutivo”.

En tanto que “organización es el proceso de combinar el trabajo que los individuos o grupos deben realizar, con las facultades necesarias para su ejecución, de manera que las tareas que así se forman proporcionen los mejores canales para la aplicación eficiente, sistemática, positiva y coordinada del esfuerzo existente”. Es dable advertir su ajuste a muchos de los términos planteados por Drucker.

Por fin, siempre en la perspectiva de Sheldon, “management es la función encargada de la ejecución de las políticas, dentro de los límites fijados por la administración, y de la utilización de la organización para los fines determinados que se le especifiquen”.

El management, en esta visión, incluye la organización y la administración, visualiza la empresa en su conjunto. Donde quiera que se agrupen personas con un fin común, surge la necesidad de una dirección, de un gerenciamiento que determine la política a seguir, que delimite esferas de autoridad, que organice y controle la aplicación de los esfuerzos. Al ser el ejercicio de una facultad humana especial, el management es un arte, una destreza, y su misión se torna claramente estratégica.

Las potencialidades del management aparecen acotadas por la administración y la organización de las cuales se nutre. Una administración mediocre dará como resultado un management mediocre. Una administración afiatada, tecnologizada y eficiente apoyará invaluablemente los objetivos determinados por el management. Y la organización, que como lo señalaba claramente Drucker es ni más ni menos

que la gente, marca también a fuego el destino exitoso del management. Podemos concebir entonces a la gestión en marcha como el Management en funcionamiento, cuyo comportamiento determina la impronta de procesos políticos, procesos administrativos y procesos operativos. El resultado de su interacción determina la personalidad de la organización, su estilo y sus tradiciones.

Así pues el concepto de estrategia empresaria es un condicionante vital de las tareas del Control de gestión; se suele definir la estrategia, en el arte de la guerra, como “lo que sucede cuando habiéndose quedado sin municiones se continúa disparando para que el enemigo no se de cuenta”.

Kenneth R. Andrews, en su libro El concepto de estrategia de la empresa, efectúa la siguiente distinción: “mientras que para los militares estrategia es la ciencia y el arte de emplear la fuerza armada de una nación para conseguir unos fines determinados por sus dirigentes, para la empresa es el patrón de los principales objetivos, propósitos o metas, y las políticas y planes para conseguir esas metas, establecidos de tal manera que definan en qué clase de negocio la empresa está o quiere estar, y qué clase de empresa es o quiere ser”.

Como herramienta esencial del management, el Control de gestión se pone por completo al servicio de sus estrategias organizacionales.

El Management y el Control de Gestión



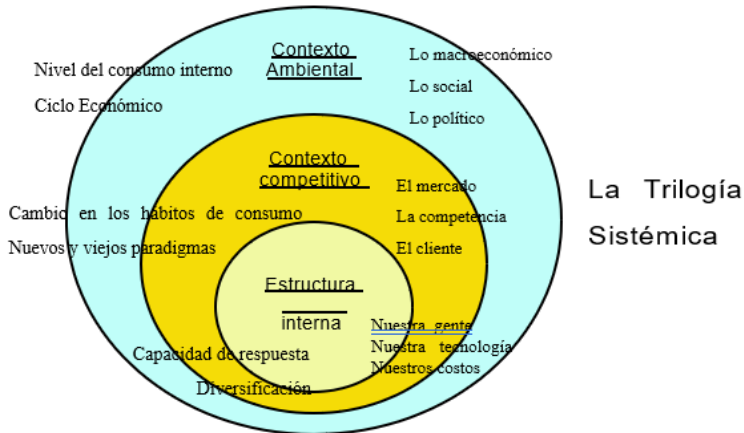
La tríada sistémica. El “shafu”.

Para Federico Kralj, en su tesis doctoral Evaluación de la gestión y control de gestión, la organización o empresa “es un sistema abierto, que se interrelaciona dentro del marco interactuante de al menos tres sistemas considerados mayores:

1. el sistema ambiental, que viene dado por los parámetros culturales, sociales, políticos y económicos del medio, del hábitat donde la organización desenvuelve su actividad;
2. el sistema competitivo, referido a la estructura económica del sector en que se actúa y en que se dan las relaciones competitivas entre productores y la relación productor-consumidor;
3. el sistema interno de la organización: configurado por su estructura organizativa, sus relaciones funcionales”.

El sistema ambiental y el sistema competitivo son exógenos, y por tanto resultan incontrolables para la organización; el sistema interno en cambio es controlable, depende en gran medida de las decisiones de la organización, pero opera necesariamente manejando alternativas compatibles con el contexto externo determinado por el sistema ambiental y el competitivo; el sistema interno goza, pues, de una autonomía condicionada en grado diverso.

Tres sistemas que “trabajan” en conjunto



En suma el ente o la empresa, concebida como un sistema abierto (conjunto de elementos interactuantes) se comporta en realidad como una trilogía sistémica.

El proceso ampliado

La trilogía sistémica opera en el marco de un proceso de gestión que ha sido denominado por la literatura orientada al control total de la calidad como proceso ampliado; el proceso tradicional hacía hincapié fundamental en los recursos internos

de la empresa: la mano de obra, o factor humano, los métodos, los materiales, las máquinas y la tecnología.

La concepción del proceso ampliado incorpora al análisis organizacional, con tanta o mayor fuerza que la consideración de la estructura interna, nuevos protagonistas cuya influencia en el management es cada vez más decisiva; el proceso ampliado se extiende hacia los proveedores, los inversionistas y la colectividad; y su meta final es el consumidor: el cliente es lo más importante; hay que satisfacerlo en sus necesidades presentes, pero también hay que superar sus expectativas futuras.

La política hacia los proveedores, a partir de los avances de Deming, incluida específicamente como uno de sus célebres catorce puntos, implica considerar la relación con el proveedor como una asociación de intereses, basada en una profunda solidaridad mutua.

La política hacia los inversionistas, hacia los dueños del capital, cobra también implicancias sustanciales en el proceso ampliado. La actitud de las empresas hacia los dueños (familias o accionistas) tiene enormes consecuencias dentro de la misión. En las grandes organizaciones, aquellas conducidas por lo que Kenneth Galbraith llamó la tecnoestructura, es decir, estratos gerenciales desvinculados de la tenencia de capital, tanto como en las pequeñas y medianas, generalmente conducidas ejecutivamente por sus propios dueños, los estilos distribucionistas cobran un alto sentido estratégico.

Desde las actitudes más permisivas, de dividendos fáciles, que caracterizaron al mundo empresarial norteamericano, hasta las posiciones más conservadoras del management japonés, pasando por los comportamientos discrecionales que caracterizaron hasta ahora a las pymes argentinas, muchos son los matices que juegan en la relación entre la empresa y sus resultados con las aspiraciones de los detentadores del capital.

A partir del desarrollo tecnológico, cobra cada vez más vigencia el fenómeno de la globalización y el avance de la polución, requiriendo la consideración del factor ecológico dentro de los objetivos de la gestión de las organizaciones. Las empresas toman creciente conciencia de la importancia de acotar sus actividades dentro del marco de la preservación del medio ambiente.

El respeto a la colectividad donde se actúa, más allá de la consideración del factor verde, implica también asumir compromisos concretos de presencia, que pueden presentar las más variadas formas y modalidades.

El proceso ampliado cobra su más intensa significatividad en la actitud hacia el cliente. Las empresas son concebidas como orientadas al cliente. El cliente es el emperador, parece querer decirnos el brasileño Vicente Falconi Campos cuando en

su libro TQC. Control de la calidad total, dibuja, cada vez que en algún gráfico escribe la palabra cliente, una corona real sobre ella.



La mejor manera de definir la empresa centrada en el cliente, es recordar los énfasis marcados por Kaoru Ishikawa cuando habla de la transformación de las empresas a partir del Control de Calidad: primero la calidad, orientación al consumidor, respeto a la humanidad como filosofía administrativa, administración interfuncional, y por sobre todo su famosa frase: “El proceso siguiente es su cliente”. En ese marco las modernas concepciones del Management reconocen a la trilogía sistémica una especie de cuarta dimensión: el viaje a la calidad (concepto desarrollado por el Dr. W. Edwards Deming y sus seguidores).

El viaje a la calidad es un viaje sin final, permanente, una marcha hacia Itaca (se avanza siempre, nunca se llega), cuyo objetivo inalterable es el mejoramiento incesante del proceso ampliado de la organización, y la obtención de las relaciones más armónicas posibles entre los parámetros provenientes de la trilogía sistémica.

El shafu

Palabra japonesa que significa aproximadamente la personalidad, la imagen, el modo especial de hacer las cosas en una organización determinada. El shafu de la organización es un ángulo de evaluación muy importante para el Control de gestión, pues sus rasgos son definitorios de la cultura organizacional. El shafu está determinado por la forma de ser de toda organización, por el estilo de reacción frente a los acontecimientos, por la impronta que emana de sus componentes físicos y humanos.

Se ha comparado al shafu con las huellas dactilares de las personas. Así como es

imposible hallar dos huellas dactilares iguales, de la misma manera, el shafu de cada organización es diferente y el hecho de poseer un buen o un mal shafu puede tener consecuencias en el rendimiento.

El shafu lo determinan los directivos - se determina en las alturas - y se crea mediante los objetivos establecidos por la Dirección Superior.

El equivalente del shafu o esencia última de la visión, en algunos organismos dedicados a estos temas es el ECRO:

- Esquema
- Conceptual
- Referencial
- Operativo

Por ello, el primer trabajo de campo de una tarea de Control de gestión, debería dedicarse a conocer, evaluar y ponderar el shafu de la organización. Allí hallaremos un verdadero código genético, cuyos componentes se proyectan firmemente a todos los miembros del ente. Ese código, en las empresas de familia, a menudo ha sido impuesto por los fundadores, y heredado por sus sucesores. En organizaciones de mayor porte puede surgir desde los cuadros superiores de conducción, de los estilos de aquella Tecnoestructura de la que nos habla Galbraith, integrada ya no por los dueños del capital, sino por los estamentos gerenciales que detentan la administración de los gastos fijos de la organización.

Cómo considerar la visión, las misiones, los planes y programas, y aun la gestión del día día de una organización si no conocemos su personalidad, sus paradigmas, sus preconceptos, los valores fundamentales que está dispuesta a respetar, sus antecedentes de reacción ante la coyuntura?

Los balances y las estadísticas serán de mucha mayor utilidad para el control de gestión si este los encuadra en el marco del shafu de la organización que los ha generado.

1.2. Definición y funciones del control de gestión

Las incumbencias del control de gestión son amplias, interdisciplinarias y completamente abarcativas de las actividades de la organización. No resulta entonces una tarea fácil intentar definirlo en una expresión totalizadora. Es por ello que procuraremos acercarnos a su visión, tratando de acoplar algunas definiciones parciales, expresadas desde diferentes puntos de vista:

- su vinculación con la información.
- su involucramiento en el proceso de gestión.
- su relación con el proceso decisional.

Desde el punto de vista de la información

La información es el combustible por excelencia del control de gestión. Sin información, no hay control de gestión. Herbert A. Simon, en su libro *La nueva ciencia de la decisión gerencial*, se refiere al control de gestión como “un sistema de información gerencial (S.I.G.), considerándolo, a partir del advenimiento de la computadora, como un valioso subproducto de la disponibilidad de información recogida inicialmente para otros fines”.

El paso más trascendente que da el control de gestión, consiste en agregar inteligencia a la información.

Recordemos que según el diccionario de la Real Academia Española, inteligencia .es la "habilidad de las personas para relacionar cosas entre sí " .

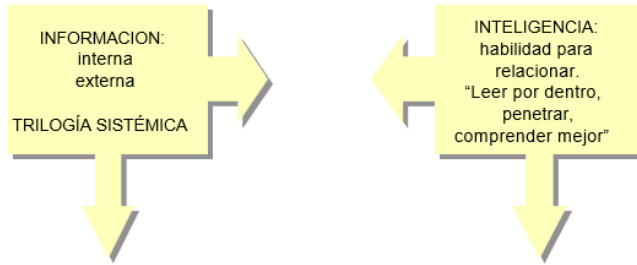
Inteligencia: “*Usar la inteligencia significa leer por dentro, penetrar, conocer mejor lo que estamos viendo*”. **Juan Pablo II**

Hay quienes dicen que inteligencia es la facultad para resolver nuevos problemas y, para otros, de comprenderlos. También hay quienes destacan en ella la capacidad de adaptarse al medio ambiente. A grandes rasgos, pueden distinguirse dos formas de inteligencia, ambas aplicables a la tarea del Control de gestión:

1. Teórica: razonamiento abstracto, capacidad de conceptualización, de comprensión, de percepción de semejanzas, diferencias y relaciones.
2. Práctica: capacidad de adaptación a nuevas situaciones y de construir en base a ello esquemas de conducta.

Compete al control de gestión, una vez disponible la información, ejercer una tarea de inteligencia, y ello no implica otra cosa que cruzar, relacionar, involucrar elementos componentes del caudal informativo, generando así otra información infinitamente más valiosa y compleja: los indicadores.

Definiciones



Es el encargado de reunir, manejar e interpretar información
con fines de inteligencia

Se destacan aquí tres tareas de campo fundamentales para el control de gestión:

a) Reunir la información

De nada servirá un completo tablero de comando si no se prevén los medios y recursos para obtener la información necesaria para su confección. Y ésta es una tarea indelegable del control de gestión.

b) Manejar la información..

Los datos deben ser manipulados, tratados, cruzados, en suma deben recibir inteligencia, para expresar conclusiones más profundas que las sugeridas por su mera y simple exposición.

c) Interpretar la información

Los datos finalmente deben ser traducidos a conclusiones concretas: significan la presencia de fuerzas o de debilidades dentro de la organización. Se debe apreciar y juzgar el sentido de la información; sin este último paso, todo lo anterior resultaría estéril e infecundo.

Simon admite implícitamente esta secuencia, cuando nos habla del principio de excepción, otro de los conceptos básicos del control de gestión: “Solo corresponde destacar lo que aparece como fuerza (capaz de engendrar una oportunidad) y como debilidad (capaz de engendrar una amenaza). Lo normal (no destacable) por lo general no es tenido en cuenta”. Se informa por excepción. Por ello resulta fundamental poder descubrir en forma lo más automática e inteligente posible, cuándo una evaluación se ubica fuera de los intervalos no destacables.

El compromiso último del control de gestión es ponderar lo bueno y criticar lo problemático de las organizaciones, debe ser escueto, ir directo al punto, porque su misión esencial es asistir a la Dirección Superior en sus decisiones estratégicas.

La organización puede considerarse como un organismo vivo, con sus problemas inherentes al crecimiento, a su adaptación al medio y a su desarrollo.

El control de gestión debe entregar un diagnóstico, definido como “el arte o acto de identificación de una enfermedad desde sus signos y síntomas”.

Claro que también le interesa en el mismo grado la detección de fortalezas, tanto o más importante que detectar los problemas. También las fortalezas presentan síntomas y signos, que deben ser igualmente desentrañados.

La tarea del control de gestión es eminentemente dinámica, integral, permanente, recurrente. El Control de gestión será sistémico, o no será.

Desde el punto de vista de la gestión

También podemos definir al control de gestión a partir de su protagonismo dentro del proceso gerencial. La gestión organizacional reconoce varias fases:

Planeamiento (políticas, objetivos, metas).

Programación (organizar y coordinar la acción hacia las metas y objetivos propuestos). Operación (acción directa según los programas). Control (cotejo de resultados según objetivos).

Planeamiento

Es la dimensión estratégica de la empresa, orientada al largo plazo. Allí encontramos al management, a la conducción superior, los valores, el shafu, la visión y la misión.

Programación

Es la dimensión táctica de la empresa, orientada al mediano plazo. Allí radican las tareas de presupuestación.

Operación

Es la dimensión del día día, concentrada en el corto plazo. Todas las operaciones de la empresa, en rigor, debieran surgir a partir de una adecuada presupuestación, y esta no puede menos que alimentarse de una concepción estratégica que la oriente.

Control

Toda gestión organizacional debe contar con un control adecuado. Los controles adquieren a su vez dimensiones diversas, según hablemos del control operativo, el control táctico o el control estratégico.

Federico Kralj señala que es necesario distinguir el concepto rutinario de control, del concepto que nos ocupa: toda gestión posee un control implícito que la integra, estructurado, consuetudinario: eso no es control de gestión.

Mientras que la gestión son los hechos y la acción, el control implícito actúa sobre

los hechos, en tanto que el control de gestión actúa después de los hechos; no es el clásico control; no es el control del control; actúa en un nivel diferente; es una función ejercida en continuidad; es un instrumento de realimentación; actúa en un nivel diferente de control; es un control que habla de la gestión.

A partir de estas observaciones Kralj lo define así:

“El control de gestión es un control de orden superior ampliamente abarcativo de toda la actividad de la organización, que implica la evaluación de la gestión en todos sus niveles y funciones, con el objetivo de señalar los aspectos positivos y negativos que afectan a la organización y a la gestión de la misma, en la búsqueda de niveles de eficacia y eficiencia aceptables en el corto, mediano y largo plazo”.

Para Kralj el control de gestión es un metasistema (meta = más allá, más arriba), que utiliza un metalenguaje de la gestión, buscando su efectividad, aportando al management una visión mucho más integrada, orientada no solo a lo meramente operativo, sino especialmente hacia lo táctico y lo estratégico.

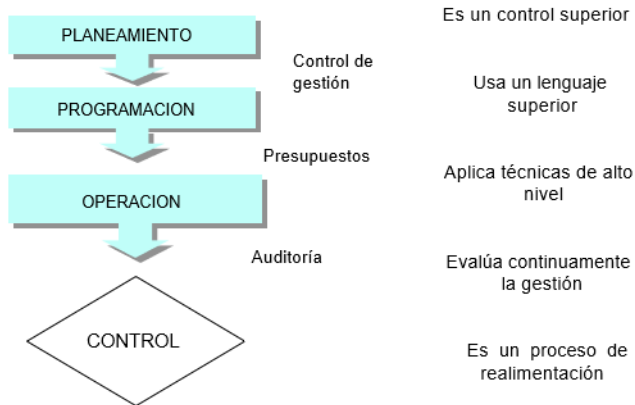
El lenguaje, la forma en que el control de gestión llega a la Dirección Superior y expone sus conclusiones, explicando las fuerzas, las debilidades, las oportunidades, las amenazas y las recomendaciones, es de la máxima importancia.

El CEO de una gran institución educativa argentina, por ejemplo, suele exigir que los informes que llegan a sus manos, cualquiera sea el tema involucrado, no contengan más de dos o tres páginas, y escritas en tono absolutamente concreto.

Los antecedentes y detalles que dan cuerpo a esas conclusiones escuetas, por cierto, deben estar ad hoc, disponibles para la información por excepción, pero es menester desarrollar un arte expresivo muy particular para poder resumir en pocos términos lo verdaderamente importante para el Número Uno.

En suma, los informes deben adaptarse a la personalidad y el estilo de sus destinatarios, caso contrario su destino será el archivo prematuro.

Definiciones



Desde el punto de vista del proceso decisional.

El proceso decisional de las organizaciones debiera apoyarse sistemáticamente en el control de gestión.

Recordemos que la organización toma sus decisiones en función de la información con que cuenta; dicha información, como decíamos al tratar la trilogía sistémica, consta de variables externas, (ambientales y competitivas), y de variables internas, propias de su estructura interna.

Tanto en el plano estratégico como en el táctico y en el operativo, la organización actúa tomando decisiones, de las cuales depende a la postre el éxito o el fracaso de su misión.

Bastará con analizar algunos aspectos de la teoría decisoria y de las situaciones decisorias, para interpretar cabalmente la enorme trascendencia que posee el control de gestión en la función decisional de la organización:

Para la teoría de sistemas, un sistema es definible a partir de las variables que pueden ser observadas en el mismo a un determinado nivel de resolución, las que son de tres tipos:

Variables controlables

Son todas aquellas que se hallan sujetas a la voluntad del decidor.

Variables condicionantes

Son aquellas que no están sujetas a la voluntad del decidor. Su comportamiento es

neutro respecto de los objetivos perseguidos por el decidor.

Variables competitivas

Su comportamiento está sujeto a la voluntad de otros decididores con intereses contrapuestos a los del decidor.

Desde este punto de vista, el control de gestión maneja y administra variables relevantes del comportamiento empresario, y las expone ordenadamente, en tiempo y forma ante la vista de la Dirección.

A su vez, la teoría de las situaciones decisorias clasifica a las mismas según la información disponible en el momento de verificarse una situación determinada:

Situaciones con información completa (certeza).

Situaciones con información estocástica (azar).

En ellas sólo se dispone de información basada en leyes de comportamientos pasados (estacionales: tiempo); (dinámica: cambios en el tiempo). Situaciones con información incompleta (incertidumbre estructurada).

Se conocen estados actuales y futuros, pero no estados posibles de transición (típicas: las decisiones competitivas) Situaciones sin información (incertidumbre no estructurada).

Su caso extremo y atípico es aquel en el cual se desconocen los estados y por ende sus posibles transiciones: ambientes de hiperinflación e inestabilidad política.

El control de gestión tiende a apoyar las decisiones con el máximo dosaje disponible de información. Sus Informes hacen las veces de un poderoso lubricante decisorial, pues al mostrar un conjunto de variables relevantes - cuantitativas y cualitativas - dentro de las cuales se desenvuelve la organización, contribuyen a acercar las situaciones decisorias al máximo posible de certeza, y a alejarlas lo más posible de la incertidumbre no estructurada, facilitando el establecimiento certero de situaciones, su análisis correcto y un consecuente proceso eficaz de toma de decisiones.

La teoría decisorial analiza las etapas del proceso decisorio, a las que escalona según la siguiente secuencia:

Establecimiento de la situación

Acopio y disposición de datos. Inteligencia. Aquí juegan su rol los procesos de información. Es el mantenimiento del Cuadro de Situación.

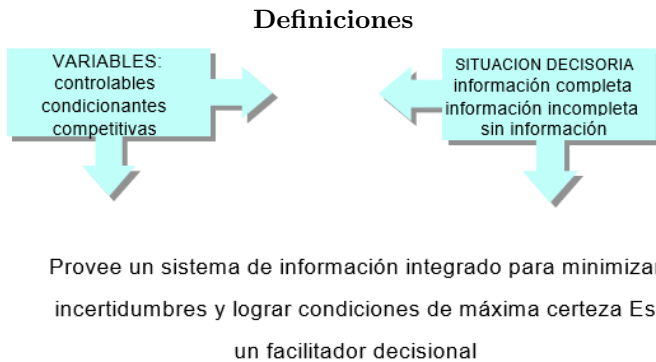
Análisis

Establecimiento de un conjunto válido de alternativas de acción, muy relacionado

con el conocimiento técnico de las operaciones. Es el acceso a ratios, índices y evaluaciones.

Selección de alternativas para generar una decisión estratégica o política

Aquí juega su rol el llamado proceso de autoridad o mando. Las decisiones en la organización son del tipo decisión bajo situaciones complejas. Es la resultante de las recomendaciones.



Vicente L. Perel destaca que el control de gestión “es un instrumento básico para la conducción de empresas que provee a la alta dirección de un sistema de información integrado, cuyo diagnóstico y recomendaciones facilitan y optimizan el proceso de toma de decisiones”.

Apoyándonos en el enfoque de Perel, cabría componer la siguiente definición, desde el punto de vista del proceso decisional:

El control de gestión es un facilitador decisional, encargado de proveer un sistema de información integrado, con el objeto de minimizar las incertidumbres y lograr condiciones de máxima certeza en el proceso de toma de decisiones de las organizaciones.

Las definiciones de Vicente L. Perel y del I.E.C.G.

En su libro El control de gestión, Perel, un verdadero precursor en el tema en la

República Argentina, exponía su propia definición, caracterizada por un esfuerzo de amplia conceptualización:

“El control de gestión es un instrumento básico para la conducción de empresas. Su finalidad es proveer al hombre que dirige de un sistema de información integrado para minimizar sus incertidumbres. Este sistema, por su propia naturaleza tiene una orientación futuriza. Presupone, como ingrediente natural, la posesión de autoridad y mando consentidos dentro de la organización. Las dimensiones del control de gestión concuerdan con las dimensiones del planeamiento; este es, en su esencia, el ordenamiento de toda la fuerza creativa de la empresa. El control utiliza la estructura de la organización y se integra dentro de ella, presentándose en series informativas que le permiten mantenerse vivo y activo. La conducción puede así optimizarse gracias a la toma de mejores decisiones, compartidas por quienes ejecutan el planeamiento y aceptan las órdenes que se imparten. El control de gestión, como corolario del poder empresario, se ejercita sobre los contenidos de la organización, es decir, sobre los objetivos de la empresa, sus funciones, los individuos y grupos que la integran, sus recursos materiales, de capital, naturales, ideológicos y todos sus sistemas de actividad; por su propia naturaleza, opera a distancia de los centros de ejecución y dentro de un criterio total de economicidad”.

El I.E.C.G., Instituto de Especialistas en Control de Gestión, en el Trabajo presentado y expuesto en el Primer Congreso de Ciencias Económicas para la Gestión Empresaria, organizado en junio de 1996 por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, ha expuesto la siguiente definición:

“El control de gestión es un proceso inherente a la dirección de las organizaciones que tiene por objetivo básico la evaluación constante y sistemática del ente en su conjunto, verificando si el grado de cumplimiento de las metas establecidas asegura el éxito de la estrategia definida y si ésta mantiene su validez tanto en relación con la misión del ente como con las condiciones del medio en que actúa”.

Las funciones del control de gestión

Para Vicente L. Perel, tal como lo expresa en su definición, el control de gestión es una consecuencia del planeamiento. El planeamiento es lo que se controla. Por lo

tanto la dimensión del control es la dimensión del planeamiento.

Y si examinamos las dimensiones del planeamiento, deduciremos de ellas las dimensiones del control; Steiner, citado por Perel, plantea cinco dimensiones de la gestión, identificables en cuanto a:

Su objeto

Producción, comercialización, finanzas, investigación, etc.;

El tiempo

Corto plazo, largo plazo, mediano plazo, plazo indeterminado (acción perpetua);

Los elementos

Metas, políticas, objetivos, estrategias, programas, presupuestos, etc.;

Sus características Simple o compleja, táctica o estratégica, cuantitativa o cualitativa, integrada o parcial, etc.

Su extensión organizativa

La empresa, departamentos, subsidiarias, productos, etc.

Compete al control de gestión ponderar primeramente el shafu de la organización, y observar la compatibilidad de la efectividad de su sistema interno con la efectividad de los otros sistemas con los que cohabita; no repara solo en el proceso interno de la organización: repara también en el contexto ambiental y en el contexto competitivo, y evalúa la marcha del viaje a la calidad.

El control de gestión exige la aplicación de conceptos e instrumentos interdisciplinarios de análisis: sus ángulos de enfoque son multifacéticos, y requieren del responsable el aporte de diversas disciplinas: sistemas, contabilidad, ciencias sociales, economía, administración, política, psicología, marketing, matemáticas, estadísticas, relaciones públicas, estrategia.

Es una tarea de integración de información para usarla como efecto palanca en la gestión de la empresa. Cómo utiliza la información el control de gestión ? evaluando, arribando a conclusiones, juzgando, proponiendo caminos para aprovechar las oportunidades o para conjurar las amenazas.

H. Igor Ansoff nos acerca sus interesantes puntos de vista sobre el control de gestión cuando advierte que una dirección agresiva hará del cambio de estrategia un estilo de vida y revisará esa estrategia periódicamente sean cuales fuesen los resultados. Para Ansoff las evaluaciones del control de gestión pueden ser internas o externas.

Éstos son los rasgos típicos de una evaluación interna:

Primer paso: preparación de objetivos experimentales.
Segundo paso: una previsión actual de la realización futura.
Tercer paso: objetivos revisados.
Cuarto paso: puntos fuertes y débiles para actuar.
Quinto paso: analizar el potencial industrial.
Sexto paso: construir una previsión revisada.

Y estos son para Ansoff los rasgos típicos de una evaluación externa:
“Identificar oportunidades producto-mercado disponibles fuera del ámbito actual y así tomar o no la decisión de diversificarse”.

Auditoría y control de gestión

¿Existe una identidad entre auditoría y control de gestión? La auditoría es contenida por el control de gestión? ¿El Control de gestión es contenido por la auditoría? Si bien es obvio que se trata de dos funciones muy diferentes, también es cierto que en mucha literatura sobre el tema se tiende a confundir los términos, tornándose difusas las fronteras entre ambas funciones.

La auditoría de estados contables representa el concepto tradicional de la función, concebido como el conjunto de tareas eminentemente técnico-contables orientadas a determinar la razonabilidad de la información presentada por los estados contables en su conjunto, conforme con las normas contables profesionales vigentes.

Documentos como la Resolución Técnica 7 de la Federación de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (F.A.C.P.C.E.), e incluso normas de carácter internacional, regulan con detallada precisión las tareas mínimas que el profesional en Ciencias Económicas debe desarrollar para reunir los elementos de juicio que le permitan aseverar la confiabilidad de los estados bajo análisis.

También se ha difundido con amplitud la problemática de la auditoría de sistemas, concebida como la encargada de proponer y verificar la implementación y efectividad de los controles en los sistemas y en el ambiente de procesamiento de datos, minimizar y anticipar riesgos, brindar apoyo informático al sector operativo de la auditoría contable, y promover la eficacia en el diseño, desarrollo, implementación y operatividad de los sistemas, participando y promoviendo metodologías, normas, procedimientos, y estándares.

Y también cabe mencionar que por el auge de los procedimientos de calidad total ha cobrado singular impulso el uso del término auditoría de calidad total, como lo refiere Ishikawa cuando la define como “el seguimiento del proceso de control. La auditoría, o diagnóstico de calidad es parecido al proceso de control, pero no

es lo mismo. Revisar la calidad es estudiar la calidad de un producto determinado tomando muestras de tiempo en tiempo ya sea dentro de la empresa misma o en el mercado. Se verifica la calidad del producto para ver si satisface las necesidades del consumidor”.

Parece bastante claro que mientras la auditoría tradicional se desenvuelve predominantemente en ambientes contables, la auditoría de sistemas lo hace predominantemente en ambientes informáticos, mientras que la auditoría de calidad total se moviliza en un radio muy particular de la gestión.

Se trata en los tres casos de procedimientos y sistemas de control vinculados especialmente con lo operativo (contabilidad, sistemas, productos), controles consuetudinarios, de gran trascendencia, pero que se alejan de las definiciones que hemos propuesto para el control de gestión, mucho más emparentadas con los aspectos estratégicos de la organización.

Control de gestión no es auditoría, así como auditoría no es control de gestión. Confundir sus roles, en ambos casos muy importantes, puede conducir a serias distorsiones funcionales, muchas veces reflejadas en confusos organigramas donde ambas funciones suelen aparecer yuxtapuestas, no distinguidas entre sí, y tratadas como si fueran una misma cosa.

En todo caso. ¿Qué es lo que vincula al control de gestión con las auditorías? Se deberá ocupar de la evaluación de la calidad de las diversas tareas de las auditorías, del cumplimiento adecuado de sus procedimientos, de la existencia de verdaderos Informes de auditoría, del contenido de sus salvedades y recomendaciones, del destino final dado por la organización a las advertencias de los auditores, sean éstos de contabilidad, de sistemas o de calidad. Desde este punto de vista, el control de gestión, frente a las auditorías, hace las veces de un control del control.

Dentro de los esfuerzos dirigidos a incorporar el control de gestión a las funciones de auditoría, cabe destacar un reciente artículo del CPN Efraín Oscar David en la “Revista Propuestas” de la Universidad Católica de Tucumán. En su trabajo, David se refiere a la auditoría operativa, u operacional - a la cual califica como una eficaz herramienta para el control de gestión - como “el conjunto de acciones llevadas a cabo en el seno de la organización con el propósito de evaluar la gestión del ente (público o privado), en cuanto a la utilización de sus recursos y la consecución de sus finalidades, y recomendar las acciones correctivas tendientes a mejorar la actuación”.

Es un avance sustantivo y polémico propuesto para las incumbencias de la auditoría, estimulante sin duda para la discusión académica y fáctica del tema. Mientras se sustancie tan interesante debate, cabe una reflexión, salomónica pero muy concreta:

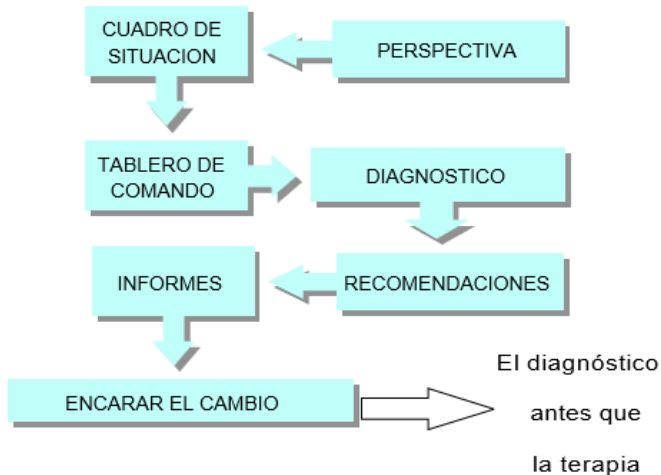
si bien es importante delimitar incumbencias y campos de acción, y afinar el significado de los conceptos, mucho más lo es cumplir con un conjunto de funciones que hoy resultan imprescindibles para la supervivencia, el cambio y el éxito de las organizaciones.

Un diagrama operativo del control de gestión

Decíamos en nuestra introducción : primero el diagnóstico, después la terapia. Ello significa que las funciones del control de gestión se desarrollan a través de un proceso complejo, que consta de diferentes pasos. Como se expresara antes, nuestra visión es eminentemente sistémica. Implantar el Control de gestión en una organización es implantar un Sistema de Control de gestión.

Hay un input, referido a la carga de información básica y al mantenimiento de un Cuadro de Situación que contenga los datos requeridos, hay un proceso de inteligencia, referido al manipuleo y cruzamiento de la información básica, y hay un output, referido al tablero de comando y las recomendaciones contenidas en el Informe.

Diagrama operativo del Control de Gestión



Y luego habrá una terapia, referida a las medidas concretas y efectivas decididas para aprovechar las oportunidades y conjurar las amenazas que emergen del informe de control de gestión.

“Terapia”

“Tratamiento de los problemas a través del estudio de los medios curativos y su uso racional y eficiente”. Diccionario de la Real Academia Española.

La parábola de la colmena

Imaginar un diagrama operativo del control de gestión invita a compararlo con la actividad de una colmena. Allí todo es febril y laborioso. Aparentemente caótico, pero con una admirable lógica interna. Las abejas salen de la colmena y se dirigen inteligentemente a todas direcciones para obtener el polen necesario (caudal de información).

No se aposentan en cualquier flor, solo en algunas, las más apetecibles, las que realmente serán útiles a sus fines genéticos (la información justa, en el momento preciso, y en dosis adecuada).

Pero estas labores son sólo el principio: el polen deberá convertirse en miel, mediante un complicado proceso de transformación (construcción de indicadores y conformación de un tablero de comando, cruzando la información básica obtenida).

Y no bastará con ello: el objetivo último de la colmena es la producción de la Jalea Real, inestimable fuente de alimentación para la Abeja Reina (detección de fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas y entrega de las consiguientes recomendaciones a la Dirección Superior).

Para el controller, figura clave en la organización, encargado de llevar adelante las incumbencias del control de gestión, cabe aquel consejo de la canción country que suele cantar Clint Eastwood, *Smoking the hive* (fumando dentro de la colmena). El mensaje de la canción advierte que para conseguir las cosas buenas de la vida hay que tomar algunos riesgos, hay que atreverse a fumar en la colmena. Y la advertencia final de Clint dice más o menos así: “Ten cuidado, porque alguna abeja podría picarte la nariz”.

El controller, o quien sea responsable del control de gestión, para alcanzar el éxito en sus delicadas funciones, debe involucrarse profundamente en la organización, y por lo tanto asumir los riesgos de ejercer su independencia de criterio.

¿Eficiencia o eficacia?

¿Hacia dónde deben apuntar los objetivos del control de gestión? ¿Hacia la preservación de la eficiencia o hacia la afirmación de la eficacia? ¿Un propósito

anula al otro?

Se trata de dos términos que a veces se usan indistintamente con una profunda liviandad. Una cosa es la eficiencia y otra cosa es la eficacia.

Y nosotros lo sostenemos enfáticamente: en una organización es tan importante preservar la eficiencia como afirmar la eficacia. Por ello, un tablero de comando integral deberá brindar a la dirección superior tanto indicadores de eficiencia como indicadores de eficacia.

La diferencia entre Eficiencia y Eficacia

| EFICIENCIA máximos fines con mínimos recursos | EFICACIA cumplimiento de los objetivos |
|--|--|
| * Enfasis en los medios | * Enfasis en los resultados |
| * Hacer las cosas correctamente | * Hacer las cosas correctas |
| * Resolver los problemas | * Lograr objetivos |
| * Salvaguardar los recursos | * Utilizar óptimamente los recursos |
| * Cumplir tareas y obligaciones | * Obtener resultados |
| * Capacitar a los subordinados | * Proporcionar eficacia a los subordinados |
| * Consevar las máquinas | * Máquinas disponibles |
| * Asistir a los templos | * Practicar los valores religiosos |
| * Rezar | * Ganar el cielo |

1.3. El cuadro de situación: un gran banco de datos

El cuadro de situación, como plataforma del control de gestión, está integrado por los datos, las variables, las situaciones y los hechos vinculados al funcionamiento de la trilogía sistémica; estos revelan estados referentes a los diversos aspectos y áreas desde donde puede apreciarse la gestión organizacional; es una masa muy variada de información que necesariamente debe organizarse.

El cuadro de situación es un gran repositorio de datos, un gran banco de datos. Dada su diversidad temática, estos datos deben ser sometidos a una segmentación que satisfaga requisitos de indagación, de relevamiento, de acondicionamiento y de captura recurrente posterior debidamente validada.

Existe pues, como esencial trabajo de campo, una tarea práctica de diseño del Cuadro de Situación:

- ¿Qué datos interesa obtener?

- ¿Quién los solicita?
- ¿Con qué periodicidad?
- ¿Quién los suministra?
- ¿Cómo se archivan?
- ¿Cómo se los manipula?
- ¿Cómo se los procesa?
- ¿Cómo se concibe su mantenimiento?
- ¿A qué procedimientos de validación se los somete?
- ¿Con qué resguardos de confidencialidad?
- ¿Quién previene la subjetividad de las apreciaciones cualitativas o conceptuales?

Como lo expresan Podestá Castro y Luchessa, el origen y las características de la información a utilizar es variado.

Hay información que deberá relevarse en forma directa, se la necesita, pero no existe, y por lo tanto deberá crearse a los fines del control de gestión.

Y también hay información ya existente, disponible ya sea en el entorno externo de la organización o dentro mismo de la organización. En cuanto a la información interna, puede presentar dos tipos: por una parte la que ha sido registrada, y consta en libros, estadísticas y demás documentación; y por otra parte, la que surge de las experiencias que han acumulado las personas que pertenecen a la organización.

Habida cuenta de las reflexiones precedentes, se hace necesaria una adecuada clasificación de los numerosos datos requeridos para el ejercicio del control de gestión.

La disponibilidad de datos para desarrollar con ellos las tareas de evaluación no será la misma para todos los integrantes de la organización.

Como lo advierte de Dios Bel, funcionario de la Sindicatura General de la Nación, existe una clasificación de los datos desde el punto de vista de su confidencialidad, que el control de gestión no puede soslayar; ello tiene que ver “con una definición de los niveles de sensibilidad o criticidad de la información, de modo de determinar los requerimientos de control y medidas de seguridad para cada uno, minimizando los costos relativos a seguridad de los datos. Esta clasificación debe contemplar principalmente las siguientes categorías:

- Pública.
- Es la información que puede ser visualizada por cualquier persona que trabaje o acceda al ambiente de la red de trabajo.
- Restringida.
- Consiste en la información que puede ser visualizada solamente por un grupo selectivo. Requiere de medidas de seguridad especiales, como encriptamiento.
- Confidencial.
- Es la información que solamente es conocida por uno o más individuos y que requiere medidas de seguridad estrictas tendientes a evitar su exposición.

Orígenes de la información requerida para evaluar la organización

El trabajo de campo del control de gestión debe comenzar por organizar, clasificar y ordenar el cúmulo de información que va a utilizar para evaluar integralmente al ente bajo análisis. Jack Fleitman advierte acerca de los objetivos de la evaluación, ya que son determinantes para definir qué información se deberá recabar: “Los objetivos de deberán definir con claridad porque son la base de la planeación y dan sentido y orientación a todo el proceso, ya que señalan el fin hacia el cual apunta el grupo de evaluación. Son los fines hacia los que se dirige cada actividad de cada evaluador”.

El mismo autor expone las áreas fundamentales que habrá que nutrir de información:

- El entorno.
- La base legal.
- El marco geográfico.
- El marco económico.
- El marco sociológico.
- Los objetivos de la empresa.
- La planeación.
- La organización.
- La dirección.
- El control.
- Los sistemas y procedimientos.

- El personal.
- El desarrollo organizacional.
- Los recursos físicos.
- Las compras y el abastecimiento.
- La producción.
- La conservación y el mantenimiento.
- La comercialización.
- La información.
- La comunicación.
- Los recursos financieros.
- El impacto ambiental.

Un nutrido conjunto de fuentes de información, cuya pertinencia y grado de profundización variará conforme según las características y problemática propia del ente analizado.

Metodologías de trabajo

Es posible hallar en la bibliografía y en la praxis del control de gestión diferentes metodologías de trabajo; algunas de ellas se apoyan en convicciones profundas de sus proponentes: hay quienes consideran que solo lo cuantitativo es relevante para el análisis, mientras que otros autores pretenden hacerlo transitar solo por las apreciaciones cualitativas. Algunos asumen criterios combinados.

También es dable apreciar que en muchos casos la metodología es simplemente una resultante de los rasgos y características específicas de casos especiales y puntuales que han debido afrontarse. A partir de estas exigencias a medida de una organización o problema determinado, se ha pretendido extrapolar la validez universal de un énfasis de análisis.

Y cabe destacar que muchos de los métodos propuestos están referidos a grandes organizaciones, con requerimientos que excederían, en las pequeñas y medianas empresas, las posibilidades ciertas de contar con los relevamientos y datos indispensables para arribar a conclusiones valederas. Existe pues un vacío en materia de estandarización de los elementos informativos que componen el cuadro de situación, brecha que se hace mucho más evidente cuando se trata de aplicar el control de

gestión en las pequeñas y medianas organizaciones, de una manera suficientemente práctica y factible. El control de gestión no puede resultar soslayado por las pymes, y mucho menos en un contexto económico signado por la fuerte competitividad y por agresivos reclamos de eficiencia.

Por lo tanto, debe acercarse a sus problemas de implementación, e imaginar procedimientos y simplificaciones que hagan posible su uso masivo y a costos razonables por ese tipo de organizaciones.

1.4. Datos cuantitativos y datos cualitativos. El “self assesment”

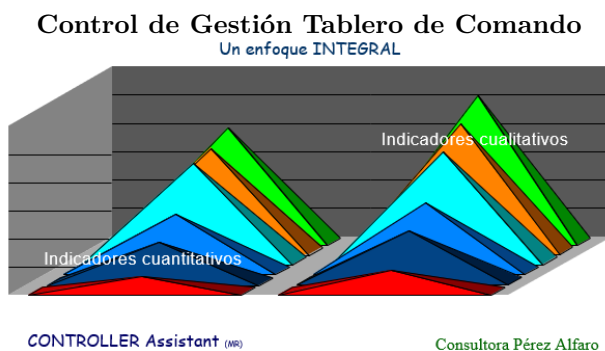
Los datos obrantes en el cuadro de situación pueden ser de dos categorías: cuantitativos o cualitativos.

Los datos cuantitativos

No son otra cosa que expresiones numéricas referidas al estado de ciertas variables en un momento determinado: valores y volúmenes de ventas, las cuentas o los capítulos de balances periódicos, los volúmenes de producción, la cantidad de personal directo o indirecto ocupado, etc.

Los datos cualitativos

También hacen referencia al estado de ciertas variables relacionadas con la gestión, pero constituyen apreciaciones y juicios de valor que, en primera instancia, no es posible expresarlos numéricamente: las características del organigrama, el comportamiento con los proveedores, el estilo de la contabilidad, la actitud ante el reciclaje tecnológico, la misión empresarial, la práctica presupuestaria, etc.



Lo que caracteriza por igual a los datos cuantitativos y a los cualitativos, es que siempre deben estar referidos a una fecha determinada; pero si estos datos van a ser

manipulados informáticamente, será necesario uniformarlos de una cierta manera, que admita algún tipo de apreciación numérica; esta es una posición natural de los datos cuantitativos, cosa que no ocurre con los cualitativos.

Es por ello que un sistema de control de gestión debe prever ciertos mecanismos de conversión de los datos cualitativos en cuantitativos. Un procedimiento adecuado para ello, consiste en evaluar numéricamente un conjunto de respuestas referidas a la ponderación cualitativa, por el método de multiple choice. Es lo que se define como evaluación estructurada.

En efecto, si se acuerda en realizar el conjunto de preguntas de manera que invariablemente las respuestas por sí sean puntualizadas de una manera, y las respuestas por no de otra, y si se acuerda en otorgar un puntaje uniforme tanto a unas como a otras, se dispondrá de un método directo y sencillo capaz de convertir un estado de tipo cualitativo en una expresión numérica o puntaje otorgado al conjunto de respuestas que le competen.

El relevamiento de información debiera someterse a unos mínimos procedimientos de auditoría y validación. La confiabilidad de los datos que serán utilizados para la substanciación de informes al más alto nivel de la organización así lo hacen aconsejable.

1.5. El informe de control de gestión

La dinámica del Informe

La disposición de los resultados del control de gestión, por medio de sus diferentes etapas de trabajo, debidamente clasificados, agrupados y expuestos, constituye, como se ha remarcado en este trabajo, una herramienta estratégica y táctica que posee cualidades sinérgicas relevantes.

En efecto, la resultante de poseer una suma o conjunto inteligente e interrelacionado de datos y conclusiones es muy superior al resultado de considerar simplemente los efectos de esa misma información en forma dispersa y no integrada.

La exposición de ese panorama en forma escrita y gráfica, o el acceso al mismo a través de adecuadas pantallas informáticas, es lo que denominaremos informe de control de gestión.

El informe consta de varios capítulos fundamentales:

1. El contenido del cuadro de situación (la información relevada), expuesto por excepción selectivamente y a voluntad.

2. El resultado de los numerosos ratios, índices y evaluaciones que surgen mediante el tratamiento matemático y lógico de los valores obrantes en la información relevada, expuesto selectivamente y a voluntad.
3. La catalogación de los ratios, índices y evaluaciones como fuerzas o debilidades de la organización.
4. La derivación de fuerzas en oportunidades y de debilidades en amenazas.
5. La conclusión de recomendaciones, o sea, estrategias y políticas alternativas destinadas a aprovechar las oportunidades y conjurar las amenazas.

Como se dijo antes, el informe y sus recomendaciones no constituyen decisiones, sino alternativas, sugerencias, apreciaciones, expuestas en un metalenguaje, capaces de realimentar el metacontrol organizacional de la dirección superior, y apoyarla en su indelegable atribución de tomar decisiones estratégicas y políticas.

El control de gestión tiende a apoyar las decisiones con el máximo dosaje disponible de información.

Es evidente que en cierta etapa de la tarea, no bastarán al analista sus conocimientos técnicos, sino que estos deberán complementarse con una profunda experiencia acerca de las circunstancias del ente sujeto a la evaluación. Es por ello que resulta extraordinariamente potenciada la labor de equipos mixtos constituidos por profesionales especializados, pero también por apoyaturas internas de funcionarios ampliamente imbuidos de la historia pasada, reciente y actual del ente en cuestión, como así también de los aspectos básicos de su visión y de las misiones de cada unidad de gestión.

Por otra parte, como se ha expresado antes, el informe de control de gestión opera con el principio de excepción: se expresa y comenta solamente cuando enfrenta una clara fortaleza o una clara debilidad. Y estos hitos serán determinados por ciertos valores asumidos por el indicador, cuya determinación habrá sido definida previamente combinando el conocimiento técnico con la experiencia. Solo cuando aparecen esos tramos, funciona el análisis FODA. Por cierto que como consecuencia de la determinación de los tramos, aparecerá naturalmente un territorio no relevante, que no amerita un comentario.

1.6. La experiencia argentina. Los modelos importados

En el mundo globalizado que ingresa al Siglo XXI no hay lugar para los improvisados.

El compromiso fundamental de todo emprendimiento pasa por una correcta

determinación de sus fortalezas y sus debilidades; la base del planeamiento estratégico consistirá entonces en generar decisiones que apunten al aprovechamiento integral de las oportunidades y a la neutralización de las amenazas.

Para las empresas argentinas resulta vital contar con herramientas aptas para manejar indicadores críticos, de manera de contar con su tablero de comando y monitorear permanentemente la gestión. Es evidente la conveniencia de implementar con tiempo las rutinas necesarias para generar en forma recurrente un proceso de autodiagnóstico puesto al servicio de la conducción superior.

Corresponderá definir los indicadores fundamentales, consignar la información básica requerida para su construcción, identificar a los responsables de proveer en tiempo y forma dicha información, interpretar consensuadamente los parámetros que marcan fortalezas y debilidades, y generar ámbitos internos de discusión sobre el significado de los diagnósticos.

No debiera quedar área de la empresa sin ser monitoreada. Tanto se deberán manejar en el tablero de comando ratios cuantitativos como cuestionarios de evaluación cualitativa capaces de detectar los que Peter Drucker llama indicadores invisibles, aquellos que no surgen de las estadísticas ni de los estados financieros.

Como muy bien se caracterizara en el Segundo Foro de Controllers a uno de los principios generalmente aceptados del control de gestión: “los buenos o malos indicadores cuantitativos de hoy dependen absolutamente del estado de los indicadores cualitativos de ayer”.

Control de gestión para todos

El control de gestión será, no lo dudemos, la herramienta gerencial por excelencia del Nuevo Milenio. Las grandes organizaciones, ligadas como nunca a la eficiencia y al management inteligente, saben que requieren de un diagnóstico permanente que las guíe en el intrincado mundo de los negocios globales.

Las empresas medianas, ocupadas en asegurar la supervivencia dentro de una franja de emprendimientos donde el nivel de exigencia es total y sin concesiones, han comprendido que deben monitorear como nunca sus fortalezas y sus debilidades.

Las pequeñas empresas, por su parte, saben que solo a partir de la excelencia y por medio del control de sus indicadores podrán aspirar a ocupar los nichos privilegiados de actividad que aun subsisten, así como las oportunidades que les ofrece el nuevo modelo.

El control de gestión es la madre de las herramientas del management. Para todos los niveles y para todas las dimensiones.

Los modelos importados

En Argentina, a partir de la instalación de numerosas empresas trasnacionales, se ha producido un fenómeno que podríamos dar en llamar de importación de modelos de control de gestión y sus consecuentes tableros de comando. También se ha producido una marcada tendencia a centralizar en las opiniones y metodologías de algunos autores los aspectos fundamentales de la disciplina.

Creemos que existe un importante espacio para desarrollar en Argentina modelos adaptados a las realidades de sus empresas, en especial las de pequeño y mediano porte, y las radicadas en el interior del país.

Bienvenidos todos los aportes, pero no podemos relegar los esfuerzos profesionales y académicos orientados a generar modelos propios capaces de recoger las numerosas referencias de una pléyade de autores que se han ocupado del tema, y adaptarlas a la problemática de nuestra realidad.

2. Área disciplinar Contable

2.1. Diferenciación entre auditorías y peritajes en el campo de la disciplina contable

Autor: Oscar Fernández

2.1.1. Introducción

Se ha hablado en muchas oportunidades, y se ha escrito bastante, acerca de las características que reviste el trabajo del auditor contable. Posiblemente no haya sido así con los conceptos que rodean el trabajo de los peritos contadores.

Es posible encontrar que para algunas personas ambas actividades parecen tratarse de labores similares y que por lo tanto ni siquiera sería preciso hacer el esfuerzo de intentar encontrar las particularidades de una y otra en el campo de la labor profesional.

El objetivo del presente trabajo es el de probar que los conceptos de “peritaje” y de “auditoría”, en términos contables, no resultan equivalentes y por lo tanto no pueden ser considerados como sinónimos.

Cuando en este trabajo hago referencia a “auditoría”, me refiero a la auditoría de los estados contables. Es decir, a lo que en términos contables se denomina “auditoría externa”. Si bien existen otras formas o tipos de auditoría contable, he considerado de utilidad tomar exclusivamente la mencionada en virtud de que es la única que cuenta con regulaciones profesionales en cuanto a su desarrollo. Por otra parte, es el tipo de auditoría a la que normalmente se refieren los actores económicos y la que mayor difusión tiene en el ámbito popular. El resto de las auditorías son vistas en general como procesos de control, más o menos específicos, aún cuando correctamente lleven la denominación de auditorías. Tal es el caso de las auditorías de gestión o de las auditorías internas por ejemplo.

Cuando se hace referencia al concepto de peritajes se toma en consideración fundamentalmente los comprendidos en los términos del Código Procesal Penal. Sin perjuicio de ello, y salvo diferencias específicas previstas para éstos últimos, los

conceptos resultan aplicables a los peritajes en general.

Más adelante haré una breve descripción de los diferentes tipos de peritajes contables lo que facilitará la comprensión de los alcances de cada una de ellos.

Bastaría mencionar en orden a comenzar a razonar la idea expuesta en el título, que una de las características que mueven a pensar en la existencia de una diferenciación puede derivarse de que en ciertos casos se realizan auditorías sobre peritajes, y en otros, más frecuentes aún, peritajes sobre auditorías..

2.1.2. Puntos de encuentro entre auditorías y peritajes

Es cierto también que se pueden detectar temas comunes, donde ambas actividades comparten esfuerzos, formas y elementos de trabajo. Sin embargo tales coincidencias no constituyen por sí solas un conjunto de suficiente valor que lleve a poner en un plano de comparabilidad o equivalencia a las auditorías y a los peritajes contables.

Entre los aspectos que ambas funciones contables comparten es posible mencionar por lo menos los siguientes:

1. Se requiere para su realización la figura de un Contador Público matriculado profesionalmente.
2. Es preciso que el profesional se encuentre en condiciones de aplicar su criterio en forma independiente, o sea, libre de presiones que lo condicionen.
3. La tarea se desarrolla fundamentalmente sobre elementos que forman parte de los registros y/o la documentación contable, comercial y/o societaria de la empresa
4. El fruto de la labor profesional está constituido por un informe elaborado por escrito y firmado por el propio profesional.
5. El Contador Público que firma un informe, de auditoría o pericial, asume la responsabilidad legal y profesional por las consecuencias que surjan a partir de los dichos de su informe, cuando éste no fue elaborado correctamente.
6. Los informes contables, de auditoría o periciales, tienen por objetivo aportar datos valiosos a terceros que tienen la necesidad de tomar decisiones en relación con el/los temas a los cuales se refieren tales informes.

2.1.3. Auditoría

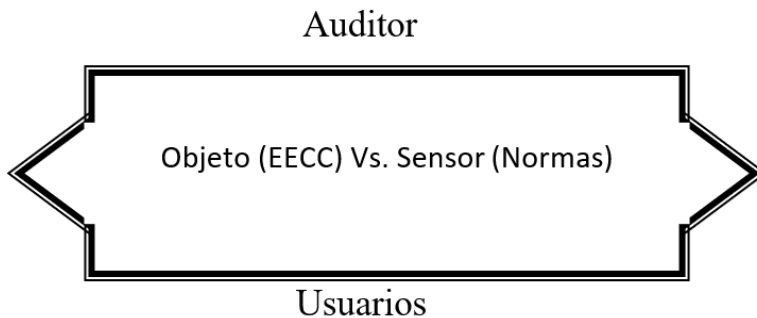
2.1.4. Elementos de la auditoría

Cuando se habla de una función de auditoría podemos establecer la existencia de varios elementos que concurren a su realización.

Cada uno de ellos forma parte inherente del sistema de auditoría y resulta imprescindible su existencia.

Estos elementos son:

- SUJETO - Auditor
- OBJETO - Sistema a examinar
- SENSOR - Normas contra las cuales cotejar la actividad o información del objeto
- USUARIOS - Interesados en los resultados de la auditoría



2.1.5. Tipos de auditoría

Como había anticipado, veremos ahora un apretado resumen de los diferentes tipos de auditorías que podemos identificar. Cada uno de los grupos se presenta en función de una clasificación específica. Las clasificaciones a enunciar son:

1. Según el sujeto
2. Según el objeto
3. Según el sensor
4. Según el grado de independencia del auditor
5. Según la extensión de la tarea

Los tipos de auditoria que comprende cada uno de los grupos son los siguientes:

a) Según el sujeto

Auditorías Internas: Se trata de las que se realizan habitualmente con personal propio del ente. No se requiere que el sujeto sea un Contador Público. En el caso que el sujeto sea un Contador Público, y no forme del personal propio del ente, no se requiere que demuestre independencia de criterio. AUDITORIAS DE GESTION, DE PROCESOS, DE FRAUDES.

Auditorías Externas: Se trata de las que se realizan contratando a profesionales o estudios de profesionales externos. En algunos casos deben estar a cargo de un Contador Público. Sólo en este último caso es preciso que exista independencia de criterio de parte del profesional. AUDITORIAS DE ESTADOS CONTABLES, DE GESTION DE PROCESOS, DE FRAUDES, DUE DILLIGENCE

b) Según el objeto

Auditorías de Estados Contables: Trabaja sobre los estados contables del ente y su sistema de contabilidad, lo que incluye especialmente los registros contables y los comprobantes respaldatorios.

Auditorías de Procesos: (Circuitos administrativos). Su labor se desarrolla sobre los pasos que siguen los elementos del patrimonio en su transito operativo, y los comprobantes que circulan dentro del ente y en relación con el entorno.

Auditorías de Gestión (Economía y eficiencia): Se trata del análisis de la funciones del ente en relación con las metas y objetivos propuestos. Utilizará los estados contables, el sistema de contabilidad y cualquier otra información interna o externa.

Auditorías de Fraudes (Corrupción): Se trata del análisis de las debilidades de los sistemas de control para lograr su mejoramiento y prevenir la existencia de maniobras corruptas que afecten al ente. Trabaja sobre todos los aspectos de la organización

Due Dilligence: Proceso tendiente a comprobar el grado de riesgo que implica un negocio al momento de pretender adquirirlo en forma parcial o total.

c) Según el sensor

Auditorías basadas en normas de organismos profesionales: Cuando los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas han emitido normas de actuación profesional de uso obligatorio para los profesionales. AUDITORIA DE ESTADOS CONTABLES.

Auditorías basadas en normas de las propias organizaciones: Cuando existen normas internas de los entes que regulan procesos técnicos o las acciones de las personas. AUDITORIAS DE PROCESOS. AUDITORIAS DE GESTION

Auditorías basadas en criterios profesionales: Cuando el análisis queda librado exclusivamente a los conocimientos, la experiencia y el criterio del profesional. AUDITORIAS DE FRAUDES. DUE DILLIGENCE

d) Según el grado de independencia del sujeto auditor

Auditorías que requieren independencia de criterio de parte del profesional que la realiza. AUDITORIA DE ESTADOS CONTABLES

Auditorías que no requieren de las condiciones de independencia de criterio. AUDITORIAS DE GESTION. AUDITORIA DE PROCESOS. AUDITORIAS DE FRAUDES. DUE DILLIGENCE

e) Según la extensión de la tarea

Auditorías que se refieren a un conjunto completo de elementos. AUDITORIAS INTEGRALES

Auditorías que se refieren a aspectos parciales, en cuanto a los elementos, en cuanto al tiempo involucrado o en cuanto a los procedimientos a aplicar. AUDITORIA PARCIALES. AUDITORIAS DE REVISION LIMITADA.

De todas las opciones presentadas, la que resultaría de mayor interés a la hora de realizar una comparación con el proceso pericial es la que aparece como 3) a). Ello es así por cuanto se trata de la única situación donde se cuenta en la actualidad con normas de actuación emitidas por organismos profesionales, y en algunos casos aceptadas por organismos de superintendencia y control.

En el resto de las circunstancias, las modalidades laborales y los criterios a adoptar se encuentran sujetos a las decisiones de los profesionales involucrados y los entes que solicitan las tareas.

2.1.6. Las Certificaciones contables

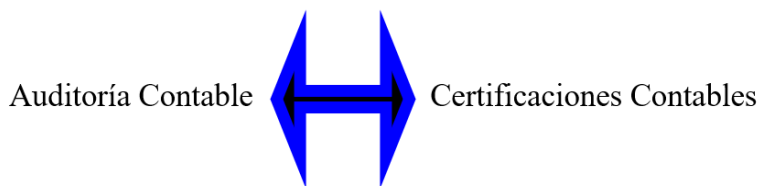
Un tipo especial de trabajo contable es el que se conoce como “certificación”. En estos casos el profesional cumple con la función de establecer la existencia de un hecho fáctico, de características simples y que resulta evidente a partir de los elementos que tiene a su alcance. Las certificaciones dan fé de una situación, tal cual hace un escribano cuando certifica una fotocopia o una firma.

Una diferencia sustancial entre un Informe de Auditoría y una Certificación Contable es que el primero requiere contar con una opinión del Contador Público, mientras que en el segundo caso no existe opinión alguna de parte del profesional contable.

Por ejemplo, una auditoria de estados contables puede referirse al conjunto de los sucesos acontecidos a lo largo de un ejercicio contable y contenidos en un estado

contable o balance de ejercicio, incluyendo la previsión de posibles consecuencias futuras.

En cambio una certificación puede comprender el detalle de los sueldos percibidos por una persona, las facturas emitidas por un ente en un período determinado, o la determinación de los folios de un libro donde se encuentra registrado uno o varios movimientos contables. Cuando la certificación se refiere a los estados contables de un ente se denomina “Certificación literal”.



O sea que:

INFORME DE AUDITORIA:

1. El Contador opina sobre un conjunto de elementos que debió analizar previamente
2. Por lo tanto puede afirmarse que al resultado de un proceso que culmina con una opinión lo denominamos un juicio razonable

CERTIFICACION CONTABLE:

1. El Contador no opina. Da fé de la existencia de un hecho
2. En este caso la información resulta exacta en relación con los elementos tomados en consideración

Por último, no es menos importante mencionar que en un informe de auditoría sobre estados contables, modalidad que ya hemos mencionado como la única susceptible de comparación en términos del presente trabajo, contiene una sola opinión. Es decir, un único dictamen, donde se expresa si los estados contables auditados reflejan razonablemente o no la situación patrimonial, económica y financiera de un ente, según las normas contables vigentes.

2.1.7. Peritajes

2.1.8. Definiciones de los términos relativos a las tareas periciales

Los peritajes contables, a diferencia de las auditorías, se aglutinan en un único conjunto y no aparecen divisiones ni en la bibliografía sobre el tema ni en la práctica profesional.

Las divisiones por fuero, por complejidad, o por otras razones, no modifican la concepción original de la actividad pericial y no constituyen categorías autónomas que permitan la creación de variantes con capacidad de diferenciación en cuando a dicha concepción.

Con el propósito de identificar más claramente los conceptos involucrados, se muestran a continuación las definiciones que aporta el Diccionario de la Real Academia Española sobre el particular.

Pericia (Del lat. *peritiā*).

1. f. Sabiduría, práctica, experiencia y habilidad en una ciencia o arte.

Peritaje. 1. m. peritación.

2. m. Estudios o carrera de perito

Peritación. 1. f. Trabajo o estudio que hace un perito.

Perito, ta (Del lat. *perītus*).

1. adj. Entendido, experimentado, hábil, práctico en una ciencia o arte. U. t. c. s.

2. m. y f. ingeniero técnico.

MORF. U. t. la forma en m. para designar el f. Asunción es perito.

3. m. y f. Der. Persona que, poseyendo determinados conocimientos científicos, artísticos, técnicos o prácticos, informa, bajo juramento, al juzgador sobre puntos litigiosos en cuanto se relacionan con su especial saber o experiencia.

MORF. U. t. la forma en m. para designar el f. Ana es perito.

Pericial (De *pericia*).

1. adj. Pertenciente o relativo al perito. Juicio, tasación pericial.

2. m. Funcionario del cuerpo de aduanas.

De la lectura de las definiciones precedentes puede deducirse que los tres elementos susceptibles inicialmente de definición en el ámbito de la labor pericial se resumen de la siguiente forma:

La persona que se aboca a la tarea o sea el **PERITO/A**

La capacidad que esa persona debe poseer, o sea, la **PERICIA**

El trabajo que la persona debe desarrollar, o sea, el **PERITAJE**, o la **PERITACION**

Resta todavía un elemento más por incluir. Se **trata del producto** del trabajo realizado por el perito.

El resultado de la tarea suele denominarse incorrectamente “pericia” o “pericia contable” en el caso particular de tratarse de cuestiones relativas a esa disciplina.

Sin embargo, como podemos apreciar de las definiciones precedentes, la “pericia” es una condición personal del profesional contable y no un elemento resultante de su tarea.

Es así, que el modo correcto de tratar la obra de un perito debe ser bajo la denominación de “informe” o “informe pericial”. En efecto, el perito/a vuelca el resultado de su tarea en un documento donde informa de todo lo actuado y de las conclusiones obtenidas.

Es interesante en este tema mencionar el último párrafo del artículo 263 del Código Procesan Penal de la Nación, el cual dice: “*El juez valorará la pericia de acuerdo con las reglas de la sana crítica*”. Tal afirmación parece implicar que lo que juez habrá de tomar en cuenta es la capacidad del profesional para realizar su labor y no el producto final de su trabajo, es decir, el dictamen pericial incluido en el informe que tal profesional presenta.

2.1.9. Distinción entre informe y dictamen

En algunos casos se ha planteado la posibilidad de utilizar el término dictamen para hacer referencia al instrumento por el cual el perito/a comunica el resultado de la actividad pericial.

En el mismo sentido, algunas décadas atrás, antes de la emisión de la Resolución Técnica Nro. 3 por parte de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, (1978) resultaba común que se utilizara la denominación “Dictamen del Auditor” para hacer referencia al escrito donde un Contador Público manifiesta su opinión sobre la razonabilidad de un juego de estados contables.

Sin embargo, desde la sanción de la mencionada norma, hace ya más de tres décadas, el documento contable que se emite como fruto del trabajo de auditor se denomina “Informe del auditor”. Según las características del mismo pueden ser un “Informe Extenso”, un “Informe Breve” o un “Informe Especial”.

La diferencia es muy clara. Un “dictamen” es una opinión, un juicio de valor

emitido, en este caso, por un profesional. Un “informe” puede incluir un dictamen, pero también se puede integrar con un conjunto de afirmaciones, que sirven como aclaraciones o datos de interés para el usuario y complementan el dictamen estableciendo parámetros que permiten la delimitación del ámbito de la opinión y su mejor evaluación por parte del usuario. Por ejemplo en el caso del Informe del

Auditor, éste se manifiesta sobre la denominación del ente que ha sido auditado, los elementos que han sido sometidos al proceso de auditoría, las tareas de auditoría que ha realizado, las normas que ha tomado en consideración, los problemas que ha tenido en el curso de su trabajo y otras consideraciones derivadas de exigencias legales, que nada tienen que ver con el fondo o la esencia de una opinión profesional. Solamente un párrafo del informe, aquél donde el contador vuelca su opinión, es considerado el “dictamen”.

Vale recordar aquí que ya hemos hecho referencia con anterioridad a la diferencia de los Informes con las Certificaciones contables, estableciendo que éstas últimas carecen de opinión profesional y solamente incorporan descripciones de hechos.

En el caso del Código Procesal Penal se presentan ambos términos a veces como sinónimos, por ejemplo cuando en el art. 262 manifiesta “... *y si estuvieran de acuerdo redactarán su informe en común. En caso contrario, harán por separado sus respectivos dictámenes*”.

En otros casos, como por ejemplo el art. 263 del mismo Código pone ambos términos en diferente estadio ya que menciona que “... *el dictamen pericial podrá expedirse por informe escrito o hacerse constar en acta*”. Es decir que confirma que una cosa es el dictamen (en nuestro entendimiento, la opinión) y otra el lugar donde se insertará, en este caso un informe. En este artículo concuerda plenamente con la opinión vertida en este artículo en párrafos precedentes con respecto a la relación entre dictamen e informe.

Ese mismo art. 263 menciona también un conjunto de elementos que debería comprender, en cuanto fuera posible el dictamen pericial. Dice “*El dictamen pericial. comprenderá en cuanto fuere posible: 1º) La descripción de las personas, lugares, cosas o hechos examinados en las condiciones en que hubiesen sido hallados. 2º) Una relación detallada de todas las operaciones practicadas y sus resultados. 3º) Las conclusiones que formulen los peritos conforme a los principios de su ciencia, arte o técnica. 4º) Lugar y fecha en que se practicaron las operaciones.*” Aquí vuelve a mezclar los conceptos al atribuir al dictamen la capacidad de incorporar datos adicionales, los que no son parte del juicio crítico sino de las informaciones adicionales que forman parte del informe.

2.1.10. El informe pericial

En el caso de un trabajo pericial, el documento que produce el perito/a contiene tanto afirmaciones como opiniones.

El perito/a incluye datos sobre la causa, los elementos que ha podido constatar, la forma en que ha trabajado, las reuniones que ha mantenido, las personas que han intervenido, el tiempo que le ha insumido, las dificultades que se presentaron y otras cuestiones que no suponen la emisión de opinión alguna. Se trata simplemente de datos que permiten facilitar la mejor comprensión del ámbito y las circunstancias de realización del trabajo pericial.

Luego, el perito/a, responde cada una de las preguntas o cuestiones que le fueron consultadas por la autoridad correspondiente. Y deberíamos preguntarnos aquí, ¿sus respuestas son opiniones que implican **dictaminar** sobre cada cuestión?

La respuesta nos presenta dos situaciones a considerar.

En algunos casos las cuestiones a resolver implican meras constataciones. Por ejemplo cuando se pide que al perito que verifique si un hecho sucedió en una fecha determinada o si se encuentra registrado en un libro en particular. O cuando se el consulta si una empresa cuenta con un libro contable o societario. También cuando se le pide que convierta una cifra en moneda extranjera a su valor en moneda local. Lo mismo sucede cuando la tarea implica establecer si se encuentran entre la documentación obrante en una causa los comprobantes de las erogaciones realizadas por una persona o una empresa en un período de tiempo.

En otros casos, lo que se requiere del perito, es que elabore una opinión en base a su capacidad profesional. Por ejemplo cuando le piden que verifique la razonabilidad de una liquidación impositiva efectuada por la AFIP. O cuando le solicitan que determine si resulta correcta la utilización de cierto criterio contable para un hecho en particular o un conjunto de hechos.

De tal manera, en el informe que produce el perito/a, encontraremos:

1. Afirmaciones generales que muestran situaciones relacionadas con el desarrollo de la tarea profesional
2. Afirmaciones que dan respuesta a puntos de pericia que solicitan meras constataciones de temas de su incumbencia profesional
3. Opiniones profesionales que dan respuesta a puntos de pericia que requieren de los conocimientos técnicos del profesional. Estos serían los dictámenes propiamente dichos.

Por lo tanto, debería concluirse en que el título de la obra pericial debería ser “informe” y no “dictamen”.

En primer lugar porque el documento que se produce es un informe que incluye tanto afirmaciones como opiniones, siendo éstas últimas exclusivamente las que revisten el carácter de dictámenes.

En segundo lugar por no se trata de una sola opinión como en el caso de un informe de auditoría, sino que el informe pericial puede componerse de varias opiniones simultáneamente, tantas como puntos sujetos a opinión contenga la solicitud realizada por el ordenante. Por tal motivo, en estos casos no sería tampoco correcto hablar “del dictamen”, sino “de los dictámenes” emitidos por el perito, y volcados en su informe.

Téngase aquí presente que el texto de los cuestionarios periciales contiene en casi todos los casos un conjunto de puntos a analizar, los que no tienen una relación absoluta y definida entre unos y otros, y no requieren de una conclusión final conjunta. Es así que el perito opinará sobre cada punto en forma independiente siguiendo estrictamente la forma en que el cuestionario pertinente ha sido elaborado.

En el sentido correcto, teniendo en cuenta la opinión aquí vertida sobre el tema, el Decreto-Ley 1285/58 (Organización de la Justicia Nacional) menciona en su Art.56 “*Son obligaciones de los cuerpos técnicos y de los peritos...c) producir informes periciales*”

2.1.11. Diferencias entre auditorías y peritajes

Ya hemos visto algunos de los elementos que resultan comunes a las actividades de auditoría y periciales.

También hemos definido con cierta precisión las características de ambos trabajos profesionales.

Ahora nos ocuparemos de cuáles son los principales puntos donde la comparación entre la auditoría contable y el trabajo pericial contable encuentran sus principales diferencias.

2.1.12. Diferencias en cuanto a las normas aplicables

El trabajo del auditor se encuentra bastante estandarizado cuando se trata del tipo más común y difundido de auditoría, o sea la que se realiza sobre los Estados Contables de una compañía u organización. Para ello se cuenta en Argentina actualmente con la Resolución Técnica Nro.7 emitida por la Federación Argentina

de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. La misma prevé los pasos fundamentales que debe considerar un auditor durante el curso de su tarea profesional para que pueda formar la opinión que luego quedará plasmada en el informe final.

El trabajo del perito contador no se encuentra regulado por norma alguna que identifique las tareas mínimas a realizar en cada caso, ni la forma en que debe evaluar las acciones a tomar para cada situación que se le presenta. Los casos en que se hace referencia a la labor del perito tienen por objeto enunciar cuestiones de orden general. Ello sucede en el Art.261 del CPPN se expresa que “*Tanto el juez como los peritos procurarán que las cosas a examinar sean en lo posible conservadas, de modo que la pericia pueda repetirse*”.

Al similar sucede cuando en el Art. 262 del CPPN menciona que “*Los peritos practicarán juntos el examen.*”, o en el la última parte del Art.263 del CPPN cuando enumera los elementos que comprenderá el dictamen pericial.

2.1.13. Diferencias en cuanto al objetivo perseguido

Las auditorías de estados contables persiguen el objetivo de probar que lo que la empresa incluyó en un estado contable está de acuerdo con lo que prevén las normas contables vigentes para la medición y exposición en tales informes.

Las auditorías internas están orientadas a probar si se cumplen rutinariamente las normas de funcionamiento previstas para la organización en pos de lograr el mayor control interno posible.

Las auditorías de gestión tienen por objetivo establecer si los administradores cumplen en forma habitual con las decisiones políticas adoptadas por los propietarios de los bienes administrados y si lo hacen eficientemente.

Una auditoría de fraudes encara su labor tratando de localizar posibles focos de debilidad en la organización que puedan ser utilizados por algunas personas para cometer ilícitos, contra la propia empresa o contra terceros.

Un Due Dilligence intenta determinar la razonabilidad de los compromisos reflejados en la información contable de una empresa, y los posibles riesgos asociados. Habitualmente esto último se realiza como parte de un proceso de conocimiento del ente en pos de realizar una transacción de la propiedad del mismo.

Los peritajes contables tienen por objetivo responder a las preguntas efectuadas en un cuestionario preparado especialmente para la oportunidad de cada caso en particular.

Como puede apreciarse, en las auditorías la cuestión a resolver está implícita en el tipo de auditoría, y se desarrolla siempre sobre la misma temática aplicada a diferentes entes o circunstancias. Existen procedimientos comunes que a los sumo se adaptan al tamaño del ente, la complejidad de su estructura y/o los riesgos asociados.

En cambio en los peritajes contables las preguntas se formulan para cada situación individual. De tal modo, aún peritajes derivados de causas donde lo que se pretende probar son delitos semejantes, pueden comprender cuestionarios periciales absolutamente diferentes, lo que a su vez implicará una labor también diferente por parte del perito contador.

En síntesis, mientras que en las auditorías se conoce lo que se deberá hacer, y tan solo debe adaptarse a cada circunstancias, en los trabajos periciales se presenta una situación nueva y diferente en cada causa judicial que requiere de un informe pericial.

2.1.14. Diferencia en cuanto al sensor de comparación

En el caso de la auditoría nos encontramos frente a un único elemento de comparación que resulta motivo del contraste a realizar. Hablamos de las Normas Contables. Las de origen profesional y las que complementariamente exige el Estado y/o los Organismos de Control.

En el caso de los peritajes contables no hay un sensor para todos los casos, sino múltiples posibles sensores según el hecho a analizar (leyes, decretos, resoluciones de organismos públicos y privados, prácticas habituales en el mercado, antecedentes jurídicos, y otras fuentes de comparación).

En el ámbito pericial hay casos donde ni siquiera se requieren sensores, ya que la cuestión a resolver demanda únicamente la constatación de hechos que forman parte de la documentación a examinar. Ello sucede cuando se trata de situaciones que equivalen a las que en términos contables se incluirían dentro las que hemos denominado Certificaciones, o sea presentaciones profesionales sin opinión.

Esta situación ya fue descrita con anterioridad en el presente trabajo al mencionar que los informes periciales contienen no solamente dictámenes sino también simples afirmaciones.

2.1.15. Diferencias en cuanto al contenido del documento que se emite

La auditoría emite un informe que contiene una serie de datos que facilitan la comprensión del mismo y además la opinión del auditor, la que se denomina según

ya manifestamos “dictamen”.

La pericia culmina con la emisión del llamado “informe pericial”, el que se nutre de respuestas específicas a preguntas concretas.

Pero, en parte de los casos, los informes periciales no presentan opinión alguna, sino que su informe abarca la presentación lisa y llana de los datos que surgen de la revisión efectuada, ordenados, organizados, comparados y presentados en forma tal que den respuesta a la inquietud del magistrado que solicita la pericia y lo guíe en su camino hacia la definición jurídica del tema. Estaríamos nuevamente frente al caso de las afirmaciones ya expuesto en el punto precedente.

Es decir, que mientras que los informes periciales siempre contienen una opinión, (limpia, con salvedades, o aún con abstención), los informes periciales pueden contener solamente datos que no implican una opinión profesional en los términos de un juicio técnico.

2.1.16. Diferencias en cuanto a la posibilidad de planificación

En el caso de las auditorías contables la planificación de la tarea a realizar es una condición obligatoria para el profesional de acuerdo con las normas que rigen su actividad en nuestro país. (Resolución Técnica Nro. 7 de la FACPCE)

Si bien para ello es necesario llegar a un razonable conocimiento del ente sobre el cual se va a realizar la auditoría, con el propósito de determinar los riesgos que se asumen, no es menor cierto que en muchos casos los procesos son altamente estandarizados y por lo tanto aplicables en forma general a todas las organizaciones que resulten aparentemente semejantes. Esto quiere significar que el proceso de planificación puede ser comenzado, y a veces producido en gran parte con apenas un conocimiento general de la situación que se plantea.

En el proceso pericial en cambio, cada uno de los casos presenta una problemática diferente, parte de cuestionarios disímiles y adjunta material para examinar también dispar. Por lo tanto, no existen posibilidades de una planificación sino hasta haber elaborado un conocimiento suficiente de la integridad de la causa, del cuestionario pericial y de la documentación aportada o susceptible de solicitar.

En términos prácticos, en los trabajos periciales no se registran precisamente procesos de planificación explícitos, ni los mismos son requeridos por normativa alguna. Existe normalmente una organización general del trabajo, que tiene por objetivo ordenar al perito en su actividad y que depende en forma absoluta del sistema que el profesional utilice al momento de acometer la actividad pericial. Además la misma puede o no

explicitarse formalizarse, a diferencia del caso de la auditoría donde debe quedar expuesto el desarrollo de la planificación en los papeles de trabajo del profesional.

2.1.17. Diferencias en cuanto al secreto profesional

La auditoría puede compartirse con otros profesionales, pueden realizarse consultas técnicas a otros profesionales mencionando la situación y pueden derivarse tareas generales a otros, profesionales o incluso no profesionales, sin que ello implique problema alguno.

En el caso de la auditoría la norma legal a cumplir es la que consagra el secreto profesional. Sin embargo esta regla no se vulnera por el simple hecho de compartir el trabajo del auditor, o ampliar el grupo de colaboradores que participan de la tarea de auditoría.

El peritaje forense requiere el trabajo dentro del marco de absoluta reserva impuesto por la legislación procesal. El conocimiento de las cuestiones referidas a la prueba pericial queda reservado al propio perito/a y a los peritos/as de parte en el caso de la participación de éstos últimos. Fuera de ellos y salvo la autorización que la autoridad competente puede establecer para la presencia de letrados o imputados, el perito/a está obligado a realizar su tarea en forma personal.

Si bien hay casos donde por la magnitud del trabajo o por la obligación impuesta por la autoridad solicitante el peritaje requiere de más de un perito para un mismo caso. los que intervienen son siempre peritos designados por el juez, y deben asumir las mismas limitaciones que si lo hicieran en forma individual.

2.1.18. Diferencias en cuanto al equipo profesional

La auditoría se lleva a cabo, en organizaciones medianas o grandes, mediante el trabajo de múltiples profesionales que interactúan y comparten el conocimiento mutuo sobre el ente. En este caso, el grupo de auditores pertenece a un mismo estudio profesional y mantienen mutuamente relaciones de dependencia técnica. (Socios, Gerentes, Auditores Senior, Auditores Junior), por lo que existirá un único informe de auditoría.

También se presentan auditorías realizadas por un único profesional y están referidas normalmente a núcleos económicos pequeños. Por la forma en que se encuentra organizada la profesión en nuestro país, y las prácticas comerciales que se han venido generando a lo largo del tiempo, este tipo de auditorías tienen bastante desarrollo en la Argentina.

La pericia se desarrolla, en muchos casos, sobre la base del trabajo de un único profesional. Resultan excepcionales las situaciones donde un magistrado requiere la presencia de más de un perito oficial para una misma actividad pericial.

La presencia de peritos de parte, si bien genera una actividad grupal (Art. 262 CPPN), no invalida la individualidad de cada uno de los participantes, quienes pueden incluso presentar informes periciales por separado según el mismo artículo recién citado.

2.1.19. Diferencia en cuanto a la independencia de criterio

Las auditorías requieren explícitamente que se cumpla con el requisito básico de la independencia de criterio de parte del profesional contable. Ello se encuentra explícitamente establecido en la Resolución Técnica Nro.7 antes mencionada.

En los peritajes contables también se podría desprender la misma condición a partir del texto del Art.256 del Código Procesal Penal de la Nación donde se hace referencia a las circunstancias en que correspondería la excusación o la recusación del perito/a.

Sin embargo, es habitual que se presente situaciones donde actúan como peritos de parte, integrados al colegio pericial, profesionales que tienen lazos directos con los involucrados en la causa. (contadores de los imputados o denunciados, asesores de esas personas, empleados en relación de dependencia de los denunciados o denunciados –Anses, AFIP, y otros). Estos casos vulneran el concepto de independencia de criterio a pesar de lo cual son admitidos sistemáticamente.

Con relación al tema de la independencia de criterio también existen diferencias en cuanto a lo que sucede en caso de no cumplir con tal requisito. Mientras que cuando se trata de una auditoría el profesional asume el riesgo de ser sancionado por el tribunal de ética de la profesión, sin que ello derive en forma directa en la invalidez de la información que fue auditada o del informe profesional emitido.

En el caso de los peritajes el perito tiene la obligación de excusarse y las partes de recusarlo, haciendo que de tal modo deba abandonar el trabajo pericial.

2.1.20. Diferencia en cuanto a la intervención judicial

En el caso de una auditoría contable el trabajo queda a cargo del profesional o del estudio de profesionales que fue contratado para tal fin.

En el caso de los peritajes contables, el Art. 260 del CPPN determina que la pericia será dirigida por el Juez, pudiendo incluso el magistrado asistir a las operaciones

2.1.21. Diferencia en cuanto a la asignación de la tarea

En el caso de las auditorias el profesional es contratado por una persona física o jurídica, privada o pública, la cual le encarga un trabajo que le permita contar al ente con la información que necesita.

El profesional puede aceptar o no el trabajo ofrecido, y puede también poner condiciones para su realización y determinar el costo del mismo.

En el caso de los peritajes judiciales, El Art.258 del CPPN establece que “El juez designará de oficio a un perito, . . .”

El perito recibe una causa mediante un sistema de asignaciones, normalmente por algún método de sorteo, y tiene obligación de aceptarla y desempeñar fielmente su tarea (Art. 257 CPPN). La única forma de excluirse de la labor es a través de un proceso de excusación como el contemplado en el Art. 256 del CPPN, pero para ello deben darse las circunstancias fácticas previstas para el caso de la excusación de los jueces.

2.1.22. Diferencia en cuanto a los temas involucrados

En el trabajo de auditoria de estados contables, la temática es de características similares para todos los casos. Siempre están presentes los estados contables del ente que será objeto de análisis, y siempre la labor consistirá en verificar el cumplimiento razonable de las normas contables, que son básicamente similares para la mayoría de las organizaciones.

Las cuestiones específicas previstas en las normas contables para ser utilizadas en cierto tipo de empresas o entidades no implica un cambio temático sino simples adaptaciones a un mismo concepto.

Por el contrario, los peritajes contables abordan múltiples temas relacionados con normas contables, impositivas, societarias, laborales, cambiarias, financieras y de cualquier otro orden que se encuentren relacionadas con la determinación de hechos económicos o financieros susceptibles de constituir pruebas según la opinión de jueces y fiscales.

2.1.23. Investigación

He dejado para el final la inclusión del término “investigar” o “investigación”. Lo he hecho el propósito de no contaminar el desarrollo de los conceptos previos, ya que la idea de investigar subyace sobre muchas de las actividades profesionales.

La Real Academia Española define el término del siguiente modo:

Investigar (Del lat. *investigāre*).

1. tr. Hacer diligencias para descubrir algo.
2. tr. Realizar actividades intelectuales y experimentales de modo sistemático con el propósito de aumentar los conocimientos sobre una determinada materia.
3. tr. Aclarar la conducta de ciertas personas sospechosas de actuar ilegalmente. Se investigó a dos comisarios de Policía.

Y si nos referimos especialmente a la primera acepción, vemos que menciona “descubrir”. Nuevamente recurrimos a la definición del término y podemos apreciar que tiene varias alternativas, entre las que sobresalen las siguientes:

Descubrir (Del lat. *discooperire*).

1. tr. Manifestar, hacer patente.
2. tr. Destapar lo que está tapado o cubierto.
3. tr. Hallar lo que estaba ignorado o escondido, principalmente tierras o mares desconocidos.
4. tr. Registrar o alcanzar a ver.
5. tr. Venir en conocimiento de algo que se ignoraba.

Investigar supone entonces, primordialmente, perseguir la posibilidad de realizar un descubrimiento.

¿Podríamos incluir el termino investigar dentro del campo pericial? Entiendo que es perfectamente válido el uso del término en este campo, ya que la tarea de un peritaje contable supone poner al descubierto elementos que por las características de los hechos resultan difíciles de advertir o simplemente se encuentran escondidos a través de diversa documentación y registros.

No debe descartes sin embargo que se presentan algunos casos de peritajes para los cuales no parece correcto utilizar el término investigación. Ya he señalado con anterioridad la situación en la cual se requiere la conversión de una moneda extranjera a valores de moneda local. Es difícil que se pueda asociar tal tarea con una labor de investigación y todo indica que se trata en realidad de una simple operación. Lo mismo sucede con otras labores periciales destinadas a ordenar, medir o relevar documentación que ya se encuentra a la vista y por lo que el informe pericial no implicará descubrimiento alguno.

Sin embargo, en muchos casos, se requiere que el perito/a analice los hechos para llegar a determinar, en base a los conocimientos de la profesión contable, cual es la verdadera forma o sustancia de un hecho económico, financiero o patrimonial y en tales situaciones será razonable recurrir al término investigación, siempre acotado al campo contable.

A los efectos de no producir confusiones sobre el tema, debería especificarse el alcance de la presunta actividad de investigación que se abarca la tarea pericial, tema que excede el marco pretendido del presente trabajo.

2.1.24. Conclusión

A partir de la conceptualización de los términos “auditoria” y “peritajes” se puede apreciar que si bien ambos coinciden en algunos elementos formales o procedimentales, existen conjunto muy importante de diferencias entre ellos.

El conjunto de las disparidades permite afirmar que se trata de dos funciones distintas, cada una con bases, objetivos y procedimientos propios. Posiblemente la correlación que suele hacerse, a mi entender incorrectamente, entre uno y otro concepto, está basada fundamentalmente en que en los dos casos se trabaja sobre un material que consiste en documentación y registros contables referentes al patrimonio, la economía y las finanzas de los entes físicos o jurídicos.

A pesar de ello, no parece suficiente razón explicativa la de fundar la equivalencia en este caso sobre el objeto o e sujeto, cuando tanto el procedimiento como la conclusión poseen características diversas.

Se ha probado también que no es correcto asumir que los términos “dictamen” e “informe” resulten equivalentes, y que cada uno debe ser utilizado en la ocasión que corresponda. Dictamen para hablar de la opinión profesional e informe para referirse el documento que permite la comunicación de la opinión y otras informaciones de utilidad.

Por último se ha hecho un breve comentario tendiente a circunscribir el significado de la actividad de investigación reduciendo el concepto a la idea de investigación contable y dejando el tema abierto para un mayor desarrollo futuro.

2.1.25. Bibliografía

Código Procesal Penal de la Nación.

Decreto-Ley 1285/58

Popritkin, Alfredo Rubén y otros. Informe Nro.1 Area Trabajos Especiales.”Pautas Básicas de Actuación Judicial”. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Diciembre 1989

Montanini, Gustavo. “Auditoría”. Editorial Errepar. Buenos Aires. 2009

Resolución Técnica Nro.3. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. “Normas de auditoría”

Resolución Técnica Nro.7. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. “Normas de auditoría”

2.2. Las normas de transición desde las normas contables argentinas a la NIIF para PYMES del IASB

Autor: CR. Jose Luis Romero

2.2.1. Resumen

El 03 de Diciembre de 2.010 la FACPCE sancionó el RT 29–Modificatoria de la RT N° 26: “Normas contables Profesionales: Adopción de las NIIF del IASB”, que establece que para todas las entidades no alcanzadas por, o exceptuadas de, la utilización obligatoria de las NIIF, serán aplicables, opcionalmente las NIIF para las PyME.

El objetivo del presente trabajo, “Las Normas De Transición Desde Las Normas Contables Argentinas A La NIIF Para Pymes Del IASB” es el análisis del proceso de conversión desde las NCP a las NIIF para las PYMES, cuestión que consideramos de gran importancia debido a que constituyen normas de reciente sanción por lo que no se dispone de experiencia en la materia a nivel mundial por lo que resulta necesario su difusión y desarrollo. Con el propósito de ejemplificar se desarrolló un caso práctico en forma de anexo.

La bibliografía disponible en materia de las NIIF (para las no PYMES) es abundante, pero en relación a la NIIF para PYMES y al tratamiento contable de la transición de normas específicamente (para todo tipo de entes), es escasa e incompleta, al punto que ningún autor argentino de doctrina contable aborda la temática con cierta profundidad a la fecha del presente, por lo que este trabajo pretende ser una colaboración sobre la materia de naturaleza docente, creativa e innovativa, abarcando el contenido de la Sección 35 de la NIIF para PYMES, la cual brinda los detalles que se deben tener en cuenta en la transición a la NIIF para PYMES. Esto justifica la escasa bibliografía citada.

La Sección 35 de la NIIF para PYMES (basada en la NIIF N° 1), concede exenciones limitadas para el cumplimiento de los criterios de medición establecidos, en áreas donde es muy probable que el costo de conformidad con tales criterios exceda los beneficios que produce la información reportada a los usuarios de los estados financieros. Prohíbe también, la aplicación retrospectiva de la NIIF para PYMES en algunos casos, especialmente donde la aplicación retrospectiva requeriría juicios de la administración acerca de las condiciones pasadas después que el resultado de una transacción o situación particular es conocida. Además, exige revelaciones que expliquen cómo la transición de la aplicación de las normas contables anteriores a la NIIF para PYMES, afectó la situación financiera, el desempeño financiero y los flujos de efectivo, información reportada por el ente a través de sus estados financieros.

2.2.2. Abreviaturas

CECyT Centro de Estudios Científico y Técnicos de la FACPCE.

EE.CC. Estados Contables conforme a las NCP.

EE.FF. Estados Financieros conforme con las NIIF para PYMES.

FACPCE Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

IASB International Accounting Standarts Board.

NCP Normas Contables Profesionales de la República Argentina.

NIIF Normas Internacionales de Información Financiera.

NIIF para PYMES Normas Internaciones de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades.

PCGA Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

RT Resolución Técnica de la FACPCE.

2.2.3. Introducción

En Julio de 2.009 el IASB publicó las “NIIF para las PYMES”, una norma contable global para ser aplicadas a aquellos entes que no sean de interés público. Para este organismo son pequeñas y medianas empresas las que cumple con los siguientes requisitos: “a) no tienen obligación de rendir cuentas, y b) publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos”.

La profesión Argentina adoptó a través de la RT N° 26 la NIIF para los entes que

cotizan bajo el control de la Comisión Nacional de Valores (con algunas excepciones) como única forma de presentar los estados contables de las empresas que cotizan sus títulos (deuda y capital) en el Mercado de Valores, mientras que el resto de los entes tienen la opción de aplicar las NCP o la NIIF.

El 03 de Diciembre de 2.010 la FACPCE sancionó la RT 29–Modificación de la RT N° 26: “Normas contables Profesionales: Adopción de las NIIF del IASB”, que establece en su sección 4 que “Para todas las entidades no alcanzadas por, o exceptuadas de, la utilización obligatoria de las NIIF, serán aplicables, opcionalmente:

- a) las NIIF; o
- b) la NIIF para las PyME; o
- c) las normas contables profesionales emitidas por esta Federación o las que emita en el futuro, que no estén relacionadas con esta Resolución Técnica”. Por ello adquiere real importancia el análisis y estudio de la NIIF para PYMES del IASB, al constituirse en una norma contable profesional de naturaleza opcional, para los entes no obligados o que no han optado por aplicar las NIIF. La norma aprobada establece la vigencia obligatoria de la RT N° 26 a partir de los ejercicios iniciados el 01-01-2012, permitiéndose su aplicación anticipada a partir de ejercicios iniciados el 01-01-2011.

El objetivo del presente trabajo, “LAS NORMAS DE TRANSICION DESDE LAS NORMAS CONTABLES ARGENTINAS A LA NIIF PARA PyMES DEL IASB” es el análisis del proceso de conversión desde las NCP a la NIIF para las PYMES, cuestión que consideramos de gran importancia debido a que constituyen normas de reciente sanción por lo que no se dispone de experiencia en la materia a nivel mundial. Con el propósito de ejemplificar se desarrolló un caso práctico en forma de anexo.

2.2.4. Impacto de un cambio de normativa contable

Cuando se produce un cambio de normas contables, la doctrina y los reguladores, establecen que se debe aplicar de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se presente información comparativa. Este cambio motivará el correspondiente ajuste de resultado de ejercicios anteriores por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos en el saldo inicial del patrimonio neto del ejercicio más antiguo presentado, así como la modificación de las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio.

La contabilización de un ajuste de resultado de ejercicios anteriores implicaría que:

“a) deben corregirse los saldos iniciales de los estados que muestren variaciones (del patrimonio y del efectivo y sus equivalentes), exponiendo: 1) el importe informado en los estados contables anteriores; 2) la corrección efectuada; 3) el saldo inicial corregido;

b) deben adecuarse los datos comparativos incluidos en los estados contables básicos o en la información complementaria” (). Sin embargo, cuando un cambio normativo es de una importante magnitud, y como un mecanismo facilitador de la aplicación de la nueva normativa, para todas aquellas partidas que generan dificultades en su aplicación retrospectiva inicial, los reguladores han establecidos mecanismos de simplificación de la transición, pudiéndose emplear normas de medición diferentes en el balance de apertura, de la que se emplearían en los estados financieros siguientes.

La Sección 35 de la NIIF para PYMES (basada en la NIIF¹ de adopción por primera vez para las no PYMES), concede exenciones limitadas para el cumplimiento de los criterios de medición establecidos, en áreas donde es muy probable que el costo de conformidad con tales criterios exceda los beneficios que produce la información reportada a los usuarios de los estados financieros. Prohíbe también, la aplicación retrospectiva de la NIIF para PYMES en algunos temas, especialmente donde la aplicación retrospectiva requeriría juicios de la administración acerca de las condiciones pasadas después que el resultado de una transacción o situación particular es conocida. Además, exige revelaciones que expliquen cómo la transición de la aplicación de las normas contables anteriores a la NIIF para PYMES, afectó la situación financiera, el desempeño financiero y los flujos de efectivo, información reportada por el ente a través de sus estados financieros.

2.2.5. Alcance

La Sección 35.1 establece que existe “Transición para la NIIF para PYMES” cuando “una entidad que adopte por primera vez la NIIF para las PYMES, independientemente de si su marco contable anterior estuvo basado en las NIIF completas o en otro conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), tales como sus normas contables nacionales, o en otro marco tal como la base del impuesto a las ganancias local”.

Aclara la Sección 35.2 que “Una entidad solo puede adoptar por primera vez la NIIF para las PYMES en una única ocasión. Si una entidad que utiliza la NIIF para las PYMES deja de usarla durante uno o más períodos sobre los que se informa y se le requiere o elige adoptarla nuevamente con posterioridad, las exenciones especiales,

¹FOWLER NEWTON, E. “Contabilidad Superior 5ta. Edición”, La Ley, 2005, pág. 1430.

simplificaciones y otros requerimientos de esta sección no serán aplicables a nueva adopción”.El IASB ha manifestado una considerable preocupación por dejar bien en claro que la aplicación de la norma especial de transición se puede emplear la primera vez que un ente adopte la NIIF para PYMES, con absoluta independencia del marco contable que la empresa estuvo aplicando. Para dejar en claro el concepto de primera vez establece que se trata de una adopción única.

Si un ente adopta la NORMA para PYMES y luego deja de presentar con esta norma, pasando a emplear las normas contables locales (NCP), un cambio posterior a la NIIF para PYMES no lo puede efectuar empleando la norma de transición de la Sección 35, debiendo ajustar todas la contabilidad como si nunca se hubiera dejado de aplicar la NIIF para PYMES.

2.2.6. Primeros estados financieros según la niif para las pymes

Una entidad que adopte por primera vez la NIIF para las PYMES aplicará el mecanismo simplificado de transición en sus primeros estados financieros preparados conforme a esta NIIF.

En la puesta en marcha el nuevo marco normativo es clave la inclusión en notas a los estados financieros de la declaración explícita y sin reservas de la adopción de la NIIF para PYMES. Sin el cumplimiento de este requisito de naturaleza estrictamente formal, no existe adopción. La expresión “sin reserva” significa que los estados financieros cumplen absolutamente todo lo prescripto por el marco normativo.

El conjunto completo de estados financiero definidos por este marco normativo está integrado por un estado de situación financiera; un solo estado del resultado integral ó un estado de resultados separado y un estado del resultado integral; un estado de cambios en el patrimonio; un estado de flujos de efectivo y notas que comprenden un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Se infiere que cualquier conjunto de estados financieros que no incluyeron la declaración explícita y sin reservas de conformidad con respecto a la NIIF para PYMES no pueden haber sido “los primeros estados financieros emitidos de acuerdo con la NIIF para PYMES”, inclusive si ellos, de hecho, cumplieron con los requisitos de las mismas en aquel momento. Por el contrario, un conjunto de estados financieros que expresan la declaración requerida de conformidad pero no cumplen correctamente con la conformidad de hecho con respecto a la NIIF para PYMES, continúan siendo los “primeros estados financieros emitidos de acuerdo con la NIIF para PYMES”, debiendo aplicar los procedimientos de corrección de errores de no conformidad en los períodos futuros.

2.2.7. Fecha de transición

Es el comienzo del período inmediatamente anterior para el cual la entidad presenta información comparativa plena de acuerdo con la NIIF para PYMES en sus primeros estados financieros que están conformes con la NIIF para PYMES.

2.2.8. Información a revelar

La NIIF para PYMES requiere que una entidad revele, dentro de un conjunto completo de estados financieros, información comparativa con respecto al periodo comparable anterior para todos los importes presentados en los estados financieros, así como información comparativa específica de tipo narrativo y descriptivo.

Es decir, que si una empresa pública sus primeros estados financieros conforme a la NIIF para PYMES con fecha de cierre 31-12-X12, necesitará producir las cifras del año anterior (31-12-X11) conforme al nuevo marco normativo para que sean completamente comparables y coherentes con los datos del año X12.

Por ello la Sección 35.6 establece que “la fecha de transición a la NIIF para las PYMES de una entidad es el comienzo del primer período para el que la entidad presenta información comparativa completa, de acuerdo con esta NIIF, en sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF”. En el caso del ejemplo del párrafo anterior, sería el 01-01-X11.

2.2.9. Procedimientos para preparar los estados financieros en la fecha de transición

Una entidad deberá, en su estado de situación financiera de apertura de la fecha de transición a la NIIF para las PYMES (es decir, al comienzo del primer periodo presentado):

(a) reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por la NIIF para las PYMES.

Ejemplo: conforme a las NCP solamente se contabilizan las contingencias cuya probabilidad sea alta, mientras que según NIIF para PYMES se reconocen las que son probables (más de 50 % de probabilidad). De plantearse el caso, aparecerá un Pasivo denominado Provisión que no estaba reconocido de acuerdo a las NCP.

(b) no reconocer partidas como activos o pasivos si esta NIIF no permite dicho reconocimiento;

Ejemplo: se han reconocidos como activos los gastos incurridos en las constitución del ente en consonancia con las NCP bajo la partida Gastos de Organización. En

los EE.FF. conforme a la NIIF para PYMES debe eliminarse del Activo la citada partida.

(c) reclasificar las partidas que reconoció, según su marco de información financiera anterior, como un tipo de activo, pasivo o componente de patrimonio, pero que son de un tipo diferente de acuerdo con esta NIIF;

Ejemplo: bajo las NCP se han reconocido como parte del rubro Bienes de Uso los anticipos por compra de dichos bienes. La NIIF para PYMES no tiene previsto este tratamiento contable por lo que se deberá reclasificar esta partida como Cuentas a Cobrar.

(d) aplicar esta NIIF al medir todos los activos y pasivos reconocidos, con la salvedad de las exenciones obligatorias de la Sección 35.9 y las exenciones voluntarias de la Sección 35.10.

Ejemplo: este punto es bastante claro, ya que si una partida que no se encuentra dentro de las excluidas en forma obligatoria o por la que no se hará uso de la exenciones voluntarias que les pudieran corresponder, se medirá conforme los criterios reconocidos en la NIIF para PYMES.

Corresponde aclarar que se refiere a los criterios de medición de la NIIF para PYMES vigente al cierre de los primeros EE.FF. bajo estas normas. Para dejar en claro la situación, supongamos que la entidad A decide a aplicar la NIIF para PYMES para los ejercicios a partir del 01-01-2012, por lo que deberá:

(1) preparar y presentar su estado de apertura al 01-01-2011 conforme a la NIIF para PYMES vigente a esa fecha y

(2) preparar y presentar, a efectos comparativos, su estado de situación financiera para 31-12-2011, su estado del resultado integral, su estado de cambios en el patrimonio y su estado de flujos de efectivo para el año a 31-12-2011 conforme a la NIIF para PYMES vigente al 31-12-2011.

Durante el 2012 la NIIF para PYMES es modificada y como los primeros EE.FF. serán conforme a esta norma, se deberá adecuar los estados de los puntos (1) y (2) anteriores a los requisitos de la nueva norma.

2.2.10. Exenciones obligatorias en la transición a la niif para las pymes

En la adopción por primera vez de esta NIIF, una entidad no cambiará retroactivamente la contabilidad llevada a cabo según su marco de información financiera anterior para ninguna de las siguientes transacciones:

(a) Baja en cuentas de activos financieros y pasivos financieros.

(b) Contabilidad de coberturas.

- (c) Estimaciones contables.
- (d) Operaciones discontinuadas.
- (e) Medición de participaciones no controladoras.

Los requerimientos del párrafo 5.6 de distribuir los resultados y el resultado integral total entre las participaciones no controladoras y los propietarios de la controladora se aplicarán, de forma prospectiva, a partir de la fecha de transición a la NIIF para las PYMES (o a partir de la primera fecha en que se aplique esta NIIF para reexpresar las combinaciones de negocios, véase el párrafo 35.10).

Es decir, se prohíbe cambiar los criterios de contabilización preexistente para las partidas de los puntos anteriores.

2.2.11. Exenciones optativas en la transición a la niif para las pymes

La sección 35, en su párrafo 35.10 entrega a la entidad opciones, éstas las podrá ejercer solamente por una única vez en sus primeros estados financieros conforme a la NIIF para PYMES. Las opciones implican adaptarse o no a la nueva norma. En caso de no adaptarse se mantienen los valores conforme a las NCP. Estas exenciones se basan en la condición de impracticabilidad de los requerimientos establecidos por la NIIF para PYMES.

Se define que la aplicación de un requerimiento es impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo. Es importante destacar que la entidad podrá hacer uso de las exenciones solamente en el proceso inicial de la Transición a la NIIF para las PYMES en su fecha inicial, lo cual se verá reflejado en el asiento de apertura en la fecha de transición a la NIIF, esto es, al primero de Enero del año de la transición definida por la empresa. Todos los efectos de las cuentas de Activo y Pasivo se verán reflejados en resultados acumulados u otra cuenta del patrimonio.

Cabe señalar que la elección y aplicación de estas exenciones son muy importantes y por lo mismo requieren de un análisis técnico profundo que debe ir alineado con la complejidad y realidad de cada uno de los negocios de la entidad.

Solo un análisis previo y correcta evaluación de la conveniencia o no de adoptar una o varias exenciones, es la que permitirá determinar el impacto previo al Patrimonio, esto es, concretamente porcentajes de aumentos o disminuciones del patrimonio en la fecha de transición.

A continuación se entregará una visión general de cada una de las exenciones propuestas por la norma partiendo del conocimiento del criterio de medición establecido

por la NIIF para PYMES.

(a) Combinaciones de negocios (Sección 35.10 a)

La norma señala lo siguiente “Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por no aplicar la Sección 19 Combinaciones de Negocios y Plusvalía a las combinaciones realizadas antes de la fecha de transición a esta NIIF. Sin embargo, si la entidad que adopta por primera vez la NIIF para PYMES reexpresa una de las combinaciones de negocios para cumplir con la Sección 19, deberá reexpresar todas las combinaciones de negocios posteriores”.

Importante destacar que esta norma se debe aplicar a todas las combinaciones de negocios efectuadas antes de la fecha de transición, esta exención se aplica a todas o a ninguna. En caso de aplicarse a una de las combinaciones el tratamiento dispuesto en la Sección 19 Combinaciones de Negocios y Plusvalía, la exención ya no es válida, ya que la empresa deberá reconocer todas las demás Combinaciones de Negocios de acuerdo a la Sección antes mencionada.

En caso de que la entidad opte por aplicar esta exención deberá reconocer las Combinaciones de Negocios de acuerdo a los valores contabilizados conforme a las NCP, que permiten el método de la adquisición o de la unificación de intereses.

(b) Transacciones con pagos basados en acciones (Sección 35.10 b)

Esta es una importante opción que le entrega a la entidades, respecto a esto la norma señala “Una entidad que adopta por primera vez la NIIF no está obligada a aplicar la Sección 26 Pagos Basados en Acciones a los instrumentos de patrimonio concedidos con anterioridad a la fecha de transición a esta NIIF, ni a los pasivos surgidos de transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden antes de la fecha de transición a esta NIIF”.

Esta exención es aplicable a los instrumentos de patrimonio y a los pasivos surgidos de transacciones antes de la fecha de transición. Para aquellos pasivos surgidos de transacciones después de la fecha de transición, deberán ser contabilizados de acuerdo a la Sección 26 Pagos Basados en Acciones.

Si la empresa no opta por esta exención, ésta deberá aplicar el método de reconocimiento y considerar el principio de medición indicado en la Sección 26, en forma íntegra.

(c) Valor razonable como costo atribuido (Sección 35.10 c)

Esta exención es muy importante, sobre todo en nuestro país, debido a que los bienes de uso (propiedades, planta y equipo), Inmueble de Rentas (propiedades de inversión) y el activo intangible pueden ser valoradas al valor razonable, y en virtud

de dicho valor (costo atribuido) seguir aplicando prospectivamente la depreciación, amortización, método de depreciación, vida útil y valor residual desde la fecha de transición.

La exención en particular señala lo siguiente: “Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por medir una partida de propiedades, planta y equipo, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición a esta NIIF por su valor razonable, y utilizar este valor razonable como el costo atribuido en esa fecha”.

Para la evaluación de si hacer uso o no de esta exención, la decisión pasará por que tipo de propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión y activo intangible posea la entidad, y si la entidad dispone de los valores razonables para poder valorar sus activos.

No es lo mismo poseer bienes registrados a un valor cercano al valor razonable que no tenerlos, ya que, el impacto se verá reflejado en una disminución o aumento del patrimonio a través del asiento de apertura en la fecha de transición.

(d) Revaluación como costo atribuido (Sección 35.10 d)

En primer término hay que definir que se entiende por revaluación, para lo que empleamos el glosario de las NIIF (no PYMES), del IASB, que la define como la “Reexpresión de activos y pasivos”.

En particular, la NIIF 1, en su párrafo 17, le da a la “revaluación” el significado de “revalorización”, es decir, los “revalúo técnicos” que estuvieron permitidos durante algún tiempo en Argentina.

La exención señala lo siguiente: “Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por utilizar una revaluación según los PCGA anteriores, de una partida de propiedades, planta y equipo, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición a esta NIIF o en una fecha anterior, como el costo atribuido en la fecha de revaluación”.

Si la empresa opta por esta exención, el valor a considerar desde la fecha de transición va a ser el valor revaluado según normas contables anteriores. Este valor, es el costo atribuido en la fecha de transición, valor que se seguirá utilizando de ahí en adelante cuando se adopten plenamente la NIIF para PYMES.

(e) Diferencias de conversión acumuladas (Sección 35.10 e)

Las diferencias de conversión nacen de transacciones efectuadas por la entidad en moneda extranjera o por los negocios en el extranjero que se efectúen entre filiales y empresa matriz o a la inversa. Adicionalmente, la entidad puede presentar sus

estados financieros en una moneda extranjera, distinta a la moneda local.

La exención para este tipo de transacciones señala: “La Sección 30 Conversión de Moneda Extranjera requiere que una entidad clasifique algunas diferencias de conversión como un componente separado del patrimonio. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por considerar nulas las diferencias de conversión acumuladas de todos los negocios en el extranjero en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES (es decir, aplicar el método de “nuevo comienzo”).”.

La presente exención es aplicable a las diferencias de conversión acumuladas dentro del patrimonio, producto de las diferencias de conversión acumuladas de todos los negocios en el extranjero. Para dichas diferencias que se encuentren acumuladas dentro del Patrimonio a la fecha de transición, la entidad tiene la opción de considerarlas en cero, es decir, deberá incluirlas dentro del asiento de apertura a la fecha de transición a fin de eliminar el monto anteriormente contabilizado.

(f) Estados financieros separados (Sección 35.10 f)

La exención para los estados financieros separados señala: “Cuando una entidad prepara estados financieros separados, el párrafo 9.26 requiere que contabilice sus inversiones en subsidiarias, asociadas y entidades controladas de forma conjunta de alguna de las formas siguientes:

- (i) al costo menos el deterioro del valor, o
- (ii) al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados.

Si una entidad que adopta por primera vez la NIIF mide esta inversión al costo, medirá esa inversión en su estado de situación financiera separado de apertura, preparado conforme a esta NIIF, mediante uno de los siguientes importes:

- (i) el costo determinado de acuerdo con la Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados, o
- (ii) el costo atribuido, que será el valor razonable en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES o el importe en libros de los PCGA anteriores en esa fecha”.

La exención es aplicable a las inversiones que se hayan medido al costo, según los métodos de la sección 9 , ó, al costo atribuido.

Por lo tanto, la exención no es aplicable para aquellas inversiones que fueron medidas al valor razonable con cambios en resultados.

(g) Instrumentos financieros compuestos (Sección 35.10 g)

La exención que ofrece la norma señala lo siguiente: “El párrafo 22.13 requiere que una entidad separe un instrumento financiero compuesto en sus componentes de pasivo y patrimonio en la fecha de la emisión. Una entidad que adopta por primera

vez la NIIF no necesitará separar estos dos componentes si el componente de pasivo ha dejado de existir en la fecha de transición a esta NIIF”.

Esta exención ofrece la opción de no separar los componentes de Patrimonio y Pasivo financiero para las transacciones de instrumento financiero compuesto en la medida que el componente de pasivo no exista en la fecha de transición. Si existe un componente de pasivo en la fecha de transición, entonces la entidad deberá separar los componentes de Patrimonio y de Pasivo correspondientes y deberá contabilizarlos de acuerdo a la NIIF para PYMES.

(h) Impuestos diferidos (Sección 35.10 h)

La norma señala lo siguiente: “No se requiere que una entidad que adopta por primera vez la NIIF reconozca, en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES, activos por impuestos diferidos ni pasivos por impuestos diferidos relacionados con diferencias entre la base fiscal y el importe en libros de cualesquiera activos o pasivos cuyo reconocimiento por impuestos diferidos conlleve un costo o esfuerzo desproporcionado”.

Como conclusión de lo indicado en el párrafo anterior, es que, más que exención es una alternativa en caso de que la entidad no pueda determinar los activos y pasivos por Impuestos Diferidos en la medida que en su determinación no signifique un costo o esfuerzo desproporcionado. La norma no define qué se entiende por costo o esfuerzo desproporcionado, por lo tanto, este aspecto queda a criterio de cada una de las entidades que no tengan contabilizados Impuestos Diferidos. Sin embargo formularemos la propuesta para que se incorporen estas definiciones en el glosario o en la misma norma.

Si por el contrario, la entidad puede determinar los Impuestos diferidos, activos y pasivos diferidos, entonces los deberá determinar conforme a la sección 29 Impuestos a las Ganancias.

(i) Acuerdos de concesión de servicios (Sección 35.10 i)

La sección 34 separa en dos categorías los acuerdos de concesión de servicios en la que el operador puede recibir a cambio:

- Un activo financiero, en la que se asegura al operador la recepción todos los flujos proyectados.
- Un activo intangible, en la que el operador no tiene asegurados los flujos estimados y los valores a recibir están condicionados al grado de uso que el público haga del servicio.

La exención para este tipo de servicios indica lo siguiente: “No se requiere que una

entidad que adopta por primera vez la NIIF aplique los párrafos 34.12 a 34.16 a los acuerdos de concesión de servicios realizados antes de la fecha de transición a esta NIIF”.

La exención permite no reconocer a las concesiones de servicios realizadas antes de la fecha de concesión la aplicación de categorías y modelos de contabilización según la categoría del operador (activo intangible ó activo financiero). Para toda concesión de servicios a contar de la fecha de transición debe aplicarse la sección 34 completamente.

(j) Actividades de extracción (Sección 35.10 j)

La exención señala lo siguiente: “Una entidad que adopta por primera vez la NIIF, y utiliza la contabilidad de costo completo conforme a PCGA anteriores, puede optar medir los activos de petróleo y gas (activos empleados en la exploración, evaluación, desarrollo o producción de petróleo y gas) en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES, por el importe determinado según sus PCGA anteriores. La entidad comprobará el deterioro del valor de esos activos en la fecha de transición a esta NIIF, de acuerdo con la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos”.

Esta exención es aplicable sólo a ciertas actividades de extracción que están referidos a los activos de petróleo y gas (activos empleados en la exploración, evaluación, desarrollo o producción de petróleo y gas) y en la medida que hayan sido contabilizados por los PCGA anteriores de acuerdo al método del costo completo. En caso contrario y para las demás actividades de extracción deberá aplicar la norma indicada en el párrafo 34.11 de la Sección “Actividades especiales”.

Finalmente, si la entidad aplica esta exención a los activos de petróleo y gas y decide reconocer los valores contabilizados de acuerdo al método completo, deberá previamente en la fecha de transición verificar el deterioro. Si existiese algún deterioro de valor, este deberá ser contabilizado inmediatamente en resultados.

(k) Acuerdos que contienen un arrendamiento (Sección 35.10 k)

Con respecto a esta exención la norma señala: “Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por determinar si un acuerdo, vigente en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES, contiene un arrendamiento (véase el párrafo 20.3) sobre la base de los hechos y las circunstancias existentes en esa fecha, en lugar de considerar la fecha en que dicho acuerdo entró en vigor”.

La exención es aplicable a los acuerdos que contienen en forma implícita un arrendamiento, y que se encuentren vigentes a la fecha de transición, dichos acuerdos se medirán en la fecha de transición, en lugar de la fecha original del acuerdo (fecha anterior a la de transición).

(l) Pasivos por retiro de servicio incluidos en el costo de propiedades, planta y equipo

La exención para los pasivos por retiro de servicio dispone lo siguiente: “El párrafo 17.10(c) señala que el costo de una partida de propiedades, planta y equipo incluirá la estimación inicial de los costos de retiro del servicio y retirada del elemento y la restauración del lugar donde está situado, obligaciones en las que incurre la entidad, ya sea cuando adquiere el elemento o a consecuencia de haberlo utilizado durante un determinado periodo, con propósitos distintos de la producción de inventarios. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por medir este componente del costo de una partida de propiedades, planta y equipo en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES, en lugar de en la fecha o las fechas en que surgió inicialmente la obligación”.

2.2.12. Tratamiento contable del ajuste por transición

Las políticas contables que una entidad utilice en su estado de situación financiera de apertura conforme a esta NIIF pueden diferir de las que aplicaba en la misma fecha utilizando su marco de información financiera anterior. Los ajustes resultantes surgen de transacciones, otros sucesos o condiciones anteriores a la fecha de transición a esta NIIF. Por tanto, una entidad reconocerá tales ajustes, en la fecha de transición a esta NIIF, directamente en las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría dentro del patrimonio). Estos ajustes se registrarán al inicio del primer ejercicio bajo la NIIF para PYMES.

2.2.13. Errores en la transición a la NIIF para PYMES

Si la entidad tuviese conocimiento de errores durante el proceso de transición, debe distinguir las correcciones de tales errores y los cambios en las políticas contables. En otras palabras, los errores contables cometidos durante la transición no deben impactar en el ajuste por cambio de normas, debiéndose registrar por separado.

2.2.14. Pasos para la adopción de la niif para pymes por primera vez

Paso 1: Identificar las fechas clave y los primeros estados financieros según la NIIF para PYMES. Las fechas clave son el año de transición, en este año la entidad preparará un balance de apertura, este es el punto de partida para la contabilización según la NIIF para PYMES. Capacitación integral del personal del Área Contabilidad y Finanzas sobre la NIIF para PYMES.

Paso 2: Identificar las diferencias entre las políticas contables aplicadas según las NCP y las que requiere la NIIF para PYMES. El ente debe seleccionar las políticas

contables que se aplicarán según la NIIF para PYMES.

Paso 3: Considerar si se debe aplicar alguna de las doce exenciones voluntarias.

Paso 4: Aplicar las cuatro excepciones obligatorias.

Paso 5: Preparar el balance general de apertura para la fecha de transición a la NIIF para PYMES.

Paso 6: Identificar las divulgaciones requeridas por la NIIF para PYMES en los primeros EE.FF. según estas normas.

2.2.15. Casos

Caso práctico de aplicación²

“IND-COM INTERNACIONAL S.A.” desarrolla como actividad principal la fabricación y venta de productos electrónicos que comercializa tanto en el país como en el exterior. El inicio de su actividad fue el 01-01-1999.

Sus características más importantes son:

- No cotiza sus acciones en ningún mercado de valores ni tiene previsto hacerlo en el corto plazo. Sus operaciones son en un 80 % en moneda de curso legal en el país y el 20 % en dólares estadounidenses.
- Su paquete accionario es de titularidad de inversionistas individuales. El principal accionista reside en el exterior, controlando la marcha de la empresa a través de los estados contables de publicación.
- Su financiación es conseguida en mercados internacionales con el propósito de obtener tasas de interés más bajas que en el país.
- Prepara sus estados financieros siguiendo los lineamientos de las NCP Argentinas lo que genera dificultades para el análisis de sus estados financieros por parte de sus proveedores de recursos financieros y de su accionista principal.

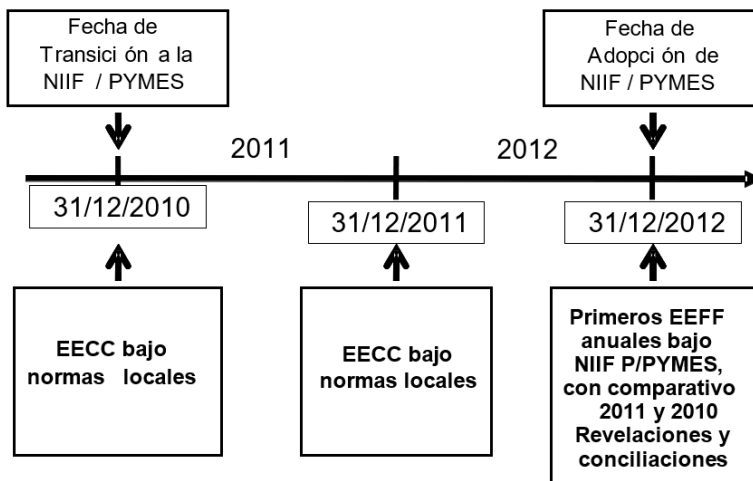
Teniendo en cuenta que la FACPCE ha modificado la RT 26³ permitiéndole la adopción de la NIIF para PYMES, ha decidido que empleará estas normas a partir de los estados financieros cerrados al 31/12/2012, por lo que ha formulado un plan de adopción con suficiente anticipación de tal manera de no tener inconvenientes con la aplicación de la nueva normativa adoptada. El objetivo de cambio de normas

²Las cifras del presente anexo están expresadas en miles de pesos.

³Aprobada el 03/12/2010

es facilitar relaciones comerciales, financieras e institucionales con operadores internacionales y con el principal accionista de la empresa.

El esquema el proceso de adopción se representaría del siguiente modo:



Al 31/12/2010

Elabora y publica sus Estados Contables conforme a las NCP. Este cierre económico constituye el comienzo del primer período para el que la empresa presenta información comparativa completa.

Por ello, “IND-COM S.A.” prepara el siguiente papel de trabajo del Estado de Situación Patrimonial conforme a las NCP y a NIIF para PYMES al 31/12/2010 (denominado Balance de Apertura), con el propósito de generar la información necesaria para obtener información comparativa de acuerdo a estas últimas normas necesaria para los primeros Estados Financieros bajo la NIIF para PYMES.

| Detalle | Ref. | NCP | Reclasificación | Ajuste por Transición | NIIF para PYMES |
|--------------------------|------|-----------------|-----------------|-----------------------|-----------------|
| Activo | | | | | |
| Caja y Banco | | 3.500 | | 0 | 3.500 |
| Inversiones Transitorias | 1 | 10.000 | | 500 | 10.500 |
| Cuentas a Cobrar | 2 | 24.000 | 1.000 | 0 | 25.000 |
| Bienes de Cambio | 3 | 51.000 | -1.000 | -5.000 | 45.000 |
| Muebles y Útiles | 4 | 4.000 | | 4.000 | 8.000 |
| Instalaciones | 4 | 12.000 | | 0 | 12.000 |
| Rodados | 4 | 8.000 | | 0 | 8.000 |
| Inmueble Comercial | 4 | 58.080 | | 0 | 58.080 |
| Inmueble Depósito | 4 | 15.920 | | 44.080 | 60.000 |
| Inmueble de Rentas | 5 | 20.000 | | 30.000 | 50.000 |
| Activos Intangibles | 6 | 15.000 | | -15.000 | 0 |
| Total | | 221.500 | | | 280.080 |
| Pasivo | | | | | |
| Cuentas por Pagar | | -4.000 | | 0 | -4.000 |
| Rem. y Cargas Sociales | | -6.000 | | 0 | -6.000 |
| Préstamos | | -60.000 | | 0 | -60.000 |
| Provisión para Juicio | 7 | 0 | | -22.887 | -22.887 |
| Cargas Fiscales | 8 | -8.000 | | -12.493 | -20.493 |
| Total | | -78.000 | | | -113.380 |
| Patrimonio Neto | | | | | |
| Capital Social | | -100.000 | | 0 | -100.000 |
| Ganancias Reservadas | | -20.000 | | 0 | -20.000 |
| Res. No Asignados | 9 | -23.500 | | -23.200 | -46.700 |
| Total | | -143.500 | 0 | 0 | -166.700 |

Queda claro que la empresa pública sus Estados Contables al 31/12/2010 conforme a las NCP y no está obligada a revelar dichos estados de acuerdo a la NIIF para PYMES, siendo el objetivo perseguido en su obtención lograr información a revelar en el primer ejercicio bajo estas normas.

Voluntariamente podría informar que ha tomado la decisión de adoptar la NIIF para PYMES a partir del ejercicio iniciado el 01/01/2012 y que se han tomado todas las precauciones contables al cierre del presente ejercicio por tratarse del Balance de Apertura de las normativas adoptadas.

Observamos, que el cambio normativo impacta favorablemente desde el punto de vista patrimonial en la empresa aumentando su patrimonio neto por un importe total de \$23.200 (\$166.700 patrimonio según NIIF para PYMES menos \$143.500 de patrimonio neto según NCP), es decir un aumento del 16 %.

Aclaraciones sobre cambios por transición al 31/12/2010

Referencia 1: Inversiones Transitorias corresponde a las inversiones de acciones con cotización medidas a su valor neto de realización de \$10.000 conforme a la Sección 5.6 de la RT N°17 (Precio de Cotización de \$10.500 menos Gastos Directos de Venta \$500).

Según la NIIF para PYMES corresponde que se midan al Valor Razonable considerando al Precio de Cotización como un concepto ideal del valor razonable.

Referencia 2: Cuentas a Cobrar que corresponden a los créditos con clientes que van a ser mantenidos hasta su vencimiento medidos de acuerdo al método de costo amortizado menos incobrabilidades. El criterio de medición de ambos marcos normativos es idéntico por lo que no corresponde ajuste.

Referencia 3: Bienes de Cambio de \$51.000 compuesto por: Queda claro que la empresa pública sus Estados Contables al 31/12/2010 conforme a las NCP y no está obligada a revelar dichos estados de acuerdo a la NIIF para PYMES, siendo el objetivo perseguido en su obtención lograr información a revelar en el primer ejercicio bajo estas normas.

Voluntariamente podría informar que ha tomado la decisión de adoptar la NIIF para PYMES a partir del ejercicio iniciado el 01/01/2012 y que se han tomado todas las precauciones contables al cierre del presente ejercicio por tratarse del Balance de Apertura de las normativas adoptadas.

Observamos, que el cambio normativo impacta favorablemente desde el punto de vista patrimonial en la empresa aumentando su patrimonio neto por un importe total de \$23.200 (\$166.700 patrimonio según NIIF para PYMES menos \$143.500 de patrimonio neto según NCP), es decir un aumento del 16 %.

Aclaraciones sobre cambios por transición al 31/12/2010

Referencia 1: Inversiones Transitorias corresponde a las inversiones de acciones con cotización medidas a su valor neto de realización de \$10.000 conforme a la Sección 5.6 de la RT N°17 (Precio de Cotización de \$10.500 menos Gastos Directos de Venta \$500).

Según la NIIF para PYMES corresponde que se midan al Valor Razonable considerando al Precio de Cotización como un concepto ideal del valor razonable.

Referencia 2: Cuentas a Cobrar que corresponden a los créditos con clientes que van a ser mantenidos hasta su vencimiento medidos de acuerdo al método de costo amortizado menos incobrabilidades. El criterio de medición de ambos marcos normativos es idéntico por lo que no corresponde ajuste.

Referencia 3: Bienes de Cambio de \$51.000 compuesto por:

- Existencia final de Productos Terminados medidos a costo de refabricación de cierre, el cual no supera su V.N.R. de conformidad con la Sección 5.5.4 de la RT N°17. Conforme a NIIF para PYMES, sección 13, corresponde medir al menor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta. El costo de producción asciende a \$45.000 determinado por el sistema Primero Entrado Primero Salido (P.E.P.S.) y es inferior al precio de venta estimado menos los costos de terminación.
- Anticipo a Proveedores de bienes de cambio por \$1.000 que corresponderá reclasificar en el balance de apertura como Cuentas a Cobrar, debido a que la NIIF para PYMES no tiene previsto la inclusión de los anticipos en el rubro de los bienes por los cuales se entregaron los anticipos como establecen las NCP.

La empresa, por política de producción, no mantiene inventarios de materiales ni de materias primas a los cierres de sus ejercicios económicos.

Referencia 4: corresponde al plantel de Bienes de Uso medido a su costo menos depreciaciones y desvalorizaciones conforme a la Sección 5.11 de la RT N°17 según el siguiente detalle:

| Detalle | Fecha de Origen | Vida Útil | | | Valor de Origen | Dep. Anual | Deprec. Acumul. | Valor Resid. |
|---------------------------|-----------------|-----------|---------|-------|-----------------|------------|-----------------|--------------|
| | | Total | Transc. | Rest. | | | | |
| Muebles y Útiles | 01/01/05 | 10 | 6 | 4 | 10.000 | 1.000 | 6.000 | 4.000 |
| Instalaciones | 01/01/09 | 10 | 2 | 8 | 15.000 | 1.500 | 3.000 | 12.000 |
| Rodados | 01/01/10 | 5 | 1 | 4 | 10.000 | 2.000 | 2.000 | 8.000 |
| <u>Inmueble Comercial</u> | | | | | | | | |
| Terreno | 30/06/09 | | | | 12.000 | 0 | 0 | 12.000 |
| Edificio | 30/06/09 | 50 | 2 | 48 | 48.000 | 960 | 1.920 | 46.080 |
| Sub-Total | | | | | 60.000 | 960 | 1.920 | 58.080 |
| <u>Inmueble Depósito</u> | | | | | | | | |
| Terreno | 01/01/91 | | | | 4.000 | 0 | 0 | 4.000 |
| Edificio | 01/01/91 | 50 | 20 | 30 | 19.867 | 397 | 7.947 | 11.920 |
| Sub-Total | | | | | 23.867 | 397 | 7.947 | 15.920 |
| Total General | | | | | 118.867 | 5.857 | 20.867 | 98.000 |

La NIIF para PYMES establece como una de las exenciones voluntarias, medir los bienes de uso en los primeros estados conforme NIIF de acuerdo al valor razonable como costo atribuido o la revaluación como costo atribuido. Por el efecto de la información comparativa la opción debe plasmarse desde el balance de apertura. La empresa no practicó revalúos técnicos en el pasado por lo que no posee la posibilidad de emplear una revaluación anterior, quedando como única opción emplear el valor razonable como costo atribuido. Es importante remarcar, que no es necesaria la medición de todo el rubro Bienes de Uso conforme a la exención voluntaria, sino es posible emplear la opción a algunas partidas integrantes del rubro.

En función de lo expuesto, la empresa ha optado por aplicar la opción, únicamente, en las partidas de Muebles y Útiles y de Inmueble Depósito, manteniendo en el resto de las partidas las mediciones contables preexistentes, como se aprecia en el siguiente detalle:

| Detalle | Fecha de Origen | Vida Útil | | | Valor de Origen | Dep. Anual | Deprec. Acumul. | Valor Resid. |
|---------------------------|-----------------|-----------|---------|-------|-----------------|------------|-----------------|--------------|
| | | Total | Transc. | Rest. | | | | |
| Muebles y Útiles | 01/01/05 | 10 | 6 | 4 | 10.000 | 1.000 | 6.000 | 4.000 |
| Instalaciones | 01/01/09 | 10 | 2 | 8 | 15.000 | 1.500 | 3.000 | 12.000 |
| Rodados | 01/01/10 | 5 | 1 | 4 | 10.000 | 2.000 | 2.000 | 8.000 |
| <u>Inmueble Comercial</u> | | | | | | | | |
| Terreno | 30/06/09 | | | | 12.000 | 0 | 0 | 12.000 |
| Edificio | 30/06/09 | 50 | 2 | 48 | 48.000 | 960 | 1.920 | 46.080 |
| Sub-Total | | | | | 60.000 | 960 | 1.920 | 58.080 |
| <u>Inmueble Depósito</u> | | | | | | | | |
| Terreno | 01/01/91 | | | | 4.000 | 0 | 0 | 4.000 |
| Edificio | 01/01/91 | 50 | 20 | 30 | 19.867 | 397 | 7.947 | 11.920 |
| Sub-Total | | | | | 23.867 | 397 | 7.947 | 15.920 |
| Total General | | | | | 118.867 | 5.857 | 20.867 | 98.000 |

La NIIF para PYMES establece como una de las exenciones voluntarias, medir los bienes de uso en los primeros estados conforme NIIF de acuerdo al valor razonable como costo atribuido o la revaluación como costo atribuido. Por el efecto de la información comparativa la opción debe plasmarse desde el balance de apertura.

La empresa no practicó revalúos técnicos en el pasado por lo que no posee la posibilidad de emplear una revaluación anterior, quedando como única opción emplear el valor razonable como costo atribuido. Es importante remarcar, que no es necesaria la medición de todo el rubro Bienes de Uso conforme a la exención voluntaria, sino es posible emplear la opción a algunas partidas integrantes del rubro.

En función de lo expuesto, la empresa ha optado por aplicar la opción, únicamente, en las partidas de Muebles y Útiles y de Inmueble Depósito, manteniendo en el resto de las partidas las mediciones contables preexistentes, como se aprecia en el siguiente detalle:

| Detalle | Valor Contable NCP | Valor Razonable | Valor NIIF para PYMES |
|--------------------|---------------------------|------------------------|------------------------------|
| Muebles y Útiles | 4.000 | 8.000 | 8.000 |
| Instalaciones | 12.000 | 13.000 | 12.000 |
| Rodados | 8.000 | 8.200 | 8.000 |
| Inmueble Comercial | 58.080 | 59.000 | 58.080 |
| Inmueble Depósito | 15.920 | 60.000 | 60.000 |
| Total | 98.000 | 148.200 | 146.080 |

El sistema de depreciación futuro de los bienes medidos al valor razonable como costo atribuido se efectuará conforme a la vida útil restante determinada según las NCP debido a que se considera representativa de acuerdo a NIIF para PYMES.

Referencia 5: Inmueble de Rentas que se compone por un terreno adquirido el 01/01/2004 por \$20.000 que actualmente se encuentra en alquiler a un tercero medido a su costo menos desvalorizaciones, al no estar sujeto a depreciaciones, de acuerdo a la Sección 5.10 de la RT N°17. La NIIF para PYMES permite las mismas exenciones que para bienes de uso por lo que la empresa procede a hacer uso de la opción de valor razonable como costo atribuido, al permitirle mejorar su patrimonio:

| Detalle | Valor Contable NCP | Valor Razonable | Valor NIIF para PYMES |
|------------------|---------------------------|------------------------|------------------------------|
| Terreno de Renta | 20.000 | 50.000 | 50.000 |
| Total | 20.000 | 50.000 | 50.000 |

Referencia 6: Activos Intangibles medidos a su costo de \$18.750 menos depreciaciones en función a la vida útil estimada de 5 años, correspondientes al desarrollo de un producto comercial el cual fue finalizado durante el ejercicio 2.009, reconocidos conforme a la Sección 5.13 de la RT N°17. Al cierre del presente ejercicio no existe deterioro según las NCP. El sistema tributario permite su amortización en 5 años considerando el año de alta y coincide con la vida útil estimada de acuerdo a las

NCP.

La NIIF para PYMES, en su Sección 18, establece que todos los desembolsos para actividades de investigación y desarrollo se reconocerán como gastos, por lo que corresponde dar de baja el importe total de los Activos Intangibles. Consideramos a este punto como un fuerte castigo para las empresas que apliquen estas normas y que son intensivas en gastos de desarrollo por lo que se propondrá, en las conclusiones, planteos de cambio ante el organismo emisor a través de la profesión contable argentina organizada.

Referencia 7: Análisis de la información complementaria:

La empresa revela en las notas al Estado de Situación Patrimonial que mantiene un litigio de naturaleza laboral cuya probabilidad de ocurrencia no es alta. En función de lo expuesto no corresponde registrar una provisión para juicios de naturaleza laboral debido a que no reunía el requisito de alta probabilidad de ocurrencia, conforme a la Sección 4.8 de la RT N° 17. La fecha de la demanda es el 30/11/2010 y el monto demandado asciende a \$50.000.

Los asesores letrados han preparado un informe sobre la situación de la causa judicial al 31/12/2010 en el cual señalan que la probabilidad de obtener una sentencia desfavorable es del 55 %, el monto a indemnizar alcanzaría (de acuerdo a la jurisprudencia actual) a \$30.000 y que acorde a los plazos del proceso la fecha probable de pago de la sentencia es el 31/12/2014.

La Sección 21 de la NIIF para PYMES, exige para reconocer una Provisión⁴ que sea probable (es decir, existe una mayor posibilidad de que ocurra que de lo contrario) por lo que corresponde reconocer una Provisión para Juicio ya que la probabilidad de ocurrencia es del 55 %, mayor al 50 %. Asimismo, establece que el importe de la provisión será el valor presente de los importes que se espera que sean requeridos para liquidar la obligación considerando razonable emplear una tasa de descuento del 7 % anual, por lo que el valor de Provisión para Juicio al 31/12/2010 surge del siguiente cálculo:

⁴Recuerde que en Argentina se emplea el término Provisión como equivalente al término Provisión en la NIIF.

| | |
|-------------------------|------------|
| Valor de Indemnización | 30.000 |
| Vencimiento | 31/12/2014 |
| Plazo en año | 4,00 |
| Probabilidad | 55% |
| Tasa de Descuento Anual | 7% |
| Valor Actual | 22.887 |

Entonces, corresponde reconocer como pasivo en el balance de apertura la suma de \$22.887 en concepto de Provisión para Juicio, y la diferencia entre este valor actual y el valor futuro de \$30.000 como gastos financieros en los ejercicios siguientes conforme al siguiente detalle:

| Año | Capital | Tasa 7% | Monto |
|------------|----------------|----------------|--------------|
| 2011 | 22.887 | 1.602 | 24.489 |
| 2012 | 24.489 | 1.714 | 26.203 |
| 2013 | 26.203 | 1.834 | 28.037 |
| 2014 | 28.037 | 1.963 | 30.000 |

A los efectos del impuesto a las ganancias, el gasto por los juicios laborales es deducible en el ejercicio fiscal del pago.

Referencia 8: Cargas Fiscales corresponde dejar al final el análisis del presente rubro, debido a que existen pasivos por impuestos diferidos que surgen de la diferencia entre la medición contable y la base fiscal de un grupo de partidas multiplicada por la tasa del impuesto. Como adoptar la NIIF para PYMES produce, en general, un cambio en la medición contable de distintas partidas del activo y del pasivo, implica forzosamente un cambio en los impuestos diferidos.

Como a la empresa no le conlleva un costo desproporcionado reconocer los impuesto diferidos a la fecha de transición, no puede hacer uso de la exención de no aplicar impuesto diferido a dicha fecha. Debe quedar en claro, que para usar la exención de aplicar impuestos diferidos la cuestión debe ser de naturaleza impracticable.

El saldo congruente a las NCP está compuesto por Impuesto a las Ganancias a Pagar por \$1.464 y al saldo de los pasivos por Impuesto Diferidos por \$6.536 según el siguiente detalle:

| Detalle | Base Contable NCP | Base Fiscal | Diferencia | Tasa 35% |
|--------------------------|------------------------------|--------------------|-------------------|-----------------|
| Inversiones Transitorias | 10.000 | 5.000 | -5.000 | -1.750 |
| Cuentas a Cobrar | 25.000 | 25.000 | 0 | 0 |
| Bienes de Cambio | 50.000 | 45.000 | -5.000 | -1.750 |
| Bienes de Uso | 98.000 | 89.325 | -8.675 | -3.036 |
| Total | | | | -6.536 |

Corresponde recalcular los impuestos diferidos de las partidas donde la medición contable conforme a la NIIF para PYMES difiere de la base fiscal, como se explica en el siguiente detalle:

| Detalle | Base Contable NIIF para PYMES | Base Fiscal | Diferencia | Tasa 35% |
|--------------------------|--|--------------------|-------------------|-----------------|
| Inversiones Transitorias | 10.500 | 5.000 | -5.500 | -1.925 |
| Bienes de Uso | 146.080 | 89.325 | -56.755 | -19.864 |
| Inmueble de Rentas | 50.000 | 20.000 | -30.000 | -10.500 |
| Activos Intangibles | 0 | 15.000 | 15.000 | 5.250 |
| Provisión Juicio | -22.887 | 0 | 22.887 | 8.010 |
| Total | | | | -19.029 |

Los Pasivos por Impuesto Diferidos conforme a NIIF para PYMES ascienden a \$19.029 que sumados al saldo del Impuesto a las Ganancias a Pagar de \$1.464 originan el total de Cargas Fiscales de \$20.493.

Al 31/12/2011

La empresa prepara los últimos Estados Contables de acuerdo a las NCP. Además, deberá confeccionar dichos estados contables según la NIIF para PYMES con el propósito de generar la información contable comparativa para el primer ejercicio económico bajo NIIF para PYMES.

A continuación detallamos el papel de trabajo de conversión del Estado de Situación Patrimonial según las NCP a la NIIF para PYMES:

| Detalle | Ref. | NCP | Ajuste por Transición | NIIF para PYMES |
|--------------------------|------|-----------------|-----------------------|-----------------|
| Activo | | | | |
| Caja y Banco | | 4.897 | 0 | 4.897 |
| Inversiones Transitorias | A | 15.000 | 600 | 15.600 |
| Cuentas a Cobrar | B | 45.000 | 0 | 45.000 |
| Bienes de Cambio | C | 60.000 | -10.000 | 50.000 |
| Muebles y Útiles | D | 3.000 | 3.000 | 6.000 |
| Instalaciones | D | 10.500 | 0 | 10.500 |
| Rodados | D | 6.000 | 0 | 6.000 |
| Inmueble Comercial | D | 57.120 | 0 | 57.120 |
| Inmueble Depósito | D | 15.523 | 42.877 | 58.400 |
| Inmueble de Rentas | E | 20.000 | 30.000 | 50.000 |
| Activos Intangibles | F | 11.250 | -11.250 | 0 |
| Total | | 248.290 | | 303.517 |
| Pasivo | | | | |
| Cuentas por Pagar | | -4.500 | 0 | -4.500 |
| REM. y Cargas Sociales | | -7.600 | 0 | -7.600 |
| Préstamos | | -50.000 | 0 | -50.000 |
| Provisión para Juicio | G | | -28.570 | -28.570 |
| Cargas Fiscales | H | -22.690 | -12.151 | -34.841 |
| Total | | -84.790 | | -125.511 |
| Patrimonio Neto | | | | |
| Capital Social | | -100.000 | 0 | -100.000 |
| Ganancias Reservadas | | -20.000 | 0 | -20.000 |
| Res. No Asignados | | -23.500 | -23.200 | -46.700 |
| Res. del Ejercicio | | -20.000 | 8.694 | -11.306 |
| Total | | -163.500 | 0 | -178.006 |

Por otro lado, también se debe convertir el Estado de Resultado del Ejercicio 2.011 conforme a las NCP a la NIIF para PYMES a los efectos de lograr la información comparativa para el primer ejercicio bajo estas últimas normas.

| Detalle | Ref. | NCP | Ajuste a NIIF PYMES | NIIF para PYMES |
|--|------|-----------------|---------------------|-----------------|
| Ventas | | -400.000 | | -400.000 |
| Costo de Ventas | C | 250.000 | -5.000 | 245.000 |
| Utilidad Bruta | | -150.000 | | -155.000 |
| Res. de Tenencia Acciones | A | -5.000 | -100 | -5.100 |
| Intereses (+) | | -2.000 | | -2.000 |
| Res. Tenencia Bs. de Cambio | C | -10.000 | 10.000 | 0 |
| Depreciación Bienes de Uso | D | 5.857 | 2.203 | 8.060 |
| Res. Inmueble de Rentas | | -8.000 | | -8.000 |
| Deprec. Gtos. de Desarrollo | | 3.750 | -3.750 | 0 |
| Intereses (-) | | 6.000 | | 6.000 |
| Gastos en Personal | G | 80.000 | 4.081 | 84.081 |
| Otros Gastos | | 43.239 | | 43.239 |
| Intereses Provisión para Juicio | G | | 1.602 | 1.602 |
| Res. antes de Impuestos | | -36.153 | | -27.118 |
| Impuesto a las Ganancias | | 16.154 | -342 | 15.811 |
| Resultado del Ejercicio | | -20.000 | 8.693 | -11.306 |

Al cierre del ejercicio 2.011, el cambio normativo impacta favorablemente desde el punto de vista patrimonial en la empresa aumentando su patrimonio neto por un importe total de \$14.506 (\$178.006 patrimonio según NIIF para PYMES menos \$163.500 de patrimonio neto según NCP). Desde el punto de vista de los resultados, el impacto es desfavorable ya que disminuye la ganancia en \$8.693.

Aclaración sobre cambios por transición al 31/12/2011⁵:

Referencia A: Inversiones Transitorias y Resultado de Tenencias Acciones.

No hubo cambios en la existencia física de las acciones con cotización ni distribución de dividendos de su emisora. Desde el punto de vista patrimonial corresponde medir al Valor Razonable según NIIF para PYMES de \$15.600.

Con relación al Resultado por Tenencia conforme a las NCP y a la NIIF para PYMES surge por diferencia entre la medición inicial y final de la partida, como se observa en el siguiente detalle:

⁵En la explicación de los ajustes de transición al 31-12-2011 se eliminan explicaciones que puedan considerarse repetitivas de los ajustes practicados al cierre anterior.

| Detalle | NCP | NIIF PYME | Ajuste |
|-----------------------|--------------|--------------|------------|
| Medición al Cierre | 15.000 | 15.600 | |
| Medición al Inicio | -10.000 | -10.500 | |
| Resultado de Tenencia | 5.000 | 5.100 | 100 |

Referencia B: Cuentas a cobrar y los resultados vinculados se miden de idéntica manera en ambos marcos normativos, por lo que no corresponde ajuste.

Referencia C: Bienes de Cambio, Costo de Ventas y Resultado de Tenencia de Bienes de Cambio.

Bienes de Cambio:

Corresponde a la Existencia Final de Productos Terminados medida a costo de refabricación de cierre, el cual no supera su V.N.R. por \$60.000. Conforme a la NIIF para PYMES, corresponde medir al menor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta. El costo de producción asciende a \$50.000 determinado de acuerdo al sistema P.E.P.S. y es inferior al precio de venta estimado menos los costos de terminación.

Costo de Ventas:

Corresponde al costo de ventas determinado por el Costo de Refabricación del momento de la venta de acuerdo a las NCP. La NIIF para PYMES, en su sección 13, no acepta esta metodología de determinación, sino que establece que se debe determinar el Costo de Ventas, para los bienes intercambiables como los que comercializa la empresa, mediante los métodos de P.E.P.S. ó Costo Promedio Ponderado (C.P.P.). Los consumos y gastos de producción ascienden a \$250.000 y se ha adoptado como método de medición de su Costo de Venta según P.E.P.S. y responde al siguiente detalle:

| Detalle | NCP | NIIF para PYMES | Ajuste |
|-----------------------------------|----------------|-----------------|---------------|
| E.I. | | 45.000 | |
| (+)Consumo y Gastos de Producción | | 250.000 | |
| (-)E.F. (según P.E.P.S.) | | -50.000 | |
| Costo de Ventas | 250.000 | 245.000 | -5.000 |

Resultado de Tenencia de Bienes de Cambio: conforme a la NIIF para PYMES no corresponde reconocer resultados de tenencias ya que mide las salidas con el

mismo criterio con el cual ingresaron, es decir, a su costo y por lo tanto no reconoce resultados por tenencia, excepto, las pérdidas por deterioro que en este caso no han ocurrido. Por ello, se debe eliminar el resultado de tenencia para reflejar el Estado de Resultados de acuerdo a estas normas.

Las NCP, al medir las salidas al costo de refabricación de dicho instante, generan resultados de tenencias que se han determinado empleando el método simplificado de determinación de resultados de tenencias⁶ conforme al siguiente detalle:

| Detalle | NCP | NIIF para PYMES | Ajuste |
|--------------------------------|----------------|------------------------|----------------|
| Existencia Final | 50.000 | 45.000 | |
| Consumo y Gastos de Producción | 250000 | 250.000 | |
| Valores de Entrada | 300.000 | 295.000 | |
| CMV | 250.000 | 245.000 | |
| Existencia Final | 60.000 | 50.000 | |
| Valores de Salida | 310.000 | 295.000 | |
| Resultado de Tenencia | 10.000 | 0 | -10.000 |

Referencia D: Bienes de Uso y Depreciación Bienes de Uso.

Bienes de Uso:

Durante el ejercicio no hubo altas ni bajas de bienes de uso. Las depreciaciones contables ascienden a \$5.857 y las impositivas a \$5.641. Desde el punto de vista de la NIIF para PYMES corresponde que determine conforme al costo atribuido determinado al 31/12/2010 (fecha de transición) menos las depreciaciones y deterioros según el siguiente detalle:

⁶CASALS, F., "Informe N° 26. CECyT - FACPCE. Área Contabilidad. Determinación del Costo de Ventas a Valores Corrientes y los Resultados de Tenencia de Bienes de Cambio", 2007, pag. 19.

| Detalle | Vida Útil | | | Valor de Origen | Dep. Anual | Deprec. Acum. | Valor Residual |
|---------------------------|-----------|---------|-------|-----------------|------------|---------------|----------------|
| | Total | Transc. | Rest. | | | | |
| Muebles y Útiles | 4 | 1 | 3 | 8.000 | 2.000 | 2.000 | 6.000 |
| Instalaciones | 8 | 1 | 7 | 12.000 | 1.500 | 1.500 | 10.500 |
| Rodados | 4 | 1 | 3 | 8.000 | 2.000 | 2.000 | 6.000 |
| <u>Inmueble Comercial</u> | | | | | | 0 | |
| Terreno | | | | 12.000 | | 0 | 12.000 |
| Edificio | 48 | 1 | 47 | 46.080 | 960 | 960 | 45.120 |
| Sub-Total | | | | 58.080 | 960 | 960 | 57.120 |
| <u>Inmueble Depósito</u> | | | | | | | |
| Terreno | | | | 12.000 | | 0 | 12.000 |
| Edificio | 30 | 1 | 29 | 48.000 | 1.600 | 1.600 | 46.400 |
| Sub-Total | | | | 60.000 | 1.600 | 1.600 | 58.400 |
| Total General | | | | 146.080 | 8.060 | 8.060 | 138.020 |

Las partidas que adoptan el valor razonable como costo atribuido se deprecian en los años de vida útil restante al momento del cambio del método. No existen deterioros al 31/12/2011.

Depreciación Bienes de Uso: para las NCP la depreciación de los bienes de uso ascienden a \$5.857 mientras que desde el punto de vista de la NIIF para PYMES alcanzan los \$8.060, teniendo en cuenta las exenciones adoptadas para Muebles y Útiles e Inmueble Depósito de medirlas al valor razonable como costo atribuido. Por ello, corresponde efectuar un ajuste negativo para llegar al Estado de Resultado conforme NIIF para PYMES de \$2.203 ($\$8.060 - \5.857).

Referencia E: Inmueble de Rentas corresponde medirlo al valor razonable, según la exención adoptada para esta partida, por lo que se mide a \$50.000.

Referencia F: Activos Intangibles: corresponde eliminar el valor residual a esta nueva fecha debido a que la NIIF para PYMES, a diferencia de las NCP, no admite el reconocimiento de estos activos, como expresamos en las aclaraciones del balance de apertura.

Deprec. Gtos. Desarrollo: corresponde su eliminación porque un Estado de Resultado bajo NIIF no reconocería tales conceptos.

Referencia G: Provisión para Juicio, Gastos de Personal e Intereses Provisión para Juicio.

Conforme a las NCP no se reúnen los requisitos para su reconocimiento. De acuerdo a la NIIF para PYMES corresponde devengar los intereses de acuerdo al cuadro de devengamiento elaborado al momento del reconocimiento inicial de \$1.602 contra la Provisión para Juicio, la cual queda medida a \$24.489 (\$22.887 del reconocimiento inicial mas \$1.602 de intereses devengados).

Luego debe revisarse y ajustar el monto de la provisión si a la fecha actual se dispone de una mejor estimación del importe que sería requerido para cancelar la obligación. En tal sentido, los asesores letrados han preparado el informe sobre la situación de la causa judicial al 31/12/2011 en el cual señalan que la probabilidad de obtener un sentencia desfavorable es del 55 %, el monto a indemnizar alcanzaría \$35.000 debido a un cambio en la jurisprudencia y que acorde a los plazos del proceso la fecha probable de pago de la sentencia es el 31/12/2014, por lo que el nuevo valor de la provisión asciende a \$28.570 conforme al siguiente detalle:

| | |
|-----------------------------|------------|
| Valor de Indemnización | 35.000 |
| Vencimiento | 31/12/2014 |
| Plazo en año | 3,00 |
| Probabilidad | 60% |
| Tasa de Descuento Anual | 7% |
| Valor Actual | 28.570 |
| Valor Anterior | 24.489 |
| Ajuste por nueva estimación | 4.081 |

El ajuste de la provisión se imputa contra la partida de resultados que generó la misma, en este caso en Gastos de Personal.

Al cambiar la medición del pasivo, se deben liquidar nuevamente los devengamientos de intereses para los ejercicios siguientes según el siguiente detalle:

| Año | Capital | Tasa 7% | Monto |
|------------|----------------|----------------|--------------|
| 2012 | 28.570 | 2.000 | 30.570 |
| 2013 | 30.570 | 2.140 | 32.710 |
| 2014 | 32.710 | 2.290 | 35.000 |

Recordemos que a los fines del impuesto a las ganancias, el gasto por los juicios laborales es deducible en el ejercicio fiscal del pago.

Referencia H: Cargas Fiscales: el saldo conforme a las NCP está compuesto por Impuesto a las Ganancias a Pagar por \$12.729, el cual surge de las normas fiscales y es independiente del marco contable que emplea la empresa, y el saldo de los pasivos por Impuesto Diferidos por \$9.960, el cual depende del marco contable adoptado por la empresa. El impuesto a las ganancias surge de la siguiente liquidación tributaria responsable al siguiente detalle:

| | | |
|--|----------|----------------|
| Resultado Contable antes de Impuesto NCP | | -36.153 |
| | | |
| Ajustes | | |
| Costo de Ventas a Costo Reposición | -250.000 | |
| Costo de Ventas a Costo Histórico-Fiscal | 245.000 | -5.000 |
| Depreciación Contable Bs. de Uso | -5.857 | |
| Depreciación Fiscal Bs. de Uso | 5.641 | -217 |
| Res. de Tenencia Acciones | | 5.000 |
| Resultado Impositivo | | -36.370 |
| Tasa | | 35% |
| Impuesto del Ejercicio | | -12.729 |

El saldo del Pasivo por Impuesto Diferidos conforme a las NCP surge del siguiente detalle:

| Detalle | Base Contable NCP | Base Fiscal | Diferencia | Tasa 35% |
|---------------------------------------|-------------------|-------------|------------|----------|
| Inversiones Transitorias | 15.000 | 5.000 | -10.000 | -3.500 |
| Bienes de Cambio | 60.000 | 50.000 | -10.000 | -3.500 |
| Bienes de Uso | 92.143 | 83.685 | -8.458 | -2.960 |
| Total al Cierre | | | | -9.960 |
| Impuesto Diferido Anterior | | | | -6.536 |
| Ajuste de Impuesto Diferido Año 2.011 | | | | -3.424 |

Como la medición contable de acuerdo a la NIIF para PYMES difiere de la medición contable de las NCP, implica forzosamente un recálculo del Pasivo por Impuesto

Diferido como se observa en el siguiente detalle:

| Detalle | Base Contable NIIF para PYMES | Base Fiscal | Diferencia | Tasa 35% |
|---------------------------------------|--------------------------------------|--------------------|-------------------|-----------------|
| Inversiones Transitorias | 15.600 | 5.000 | -10.600 | -3.710 |
| Bienes de Uso | 146.080 | 83.685 | -62.395 | -21.838 |
| Inmueble de Rentas | 50.000 | 20.000 | -30.000 | -10.500 |
| Activos Intangibles | 0 | 11.250 | 11.250 | 3.938 |
| Provisión para Juicio | -28.570 | 0 | 28.570 | 10.000 |
| Total | | | | -22.111 |
| Impuesto Diferido Anterior | | | | -19.029 |
| Ajuste de Impuesto Diferido Año 2.011 | | | | -3.083 |

Los Pasivos por Impuesto Diferidos conforme a NIIF para PYMES ascienden a \$22.111 a los que sumados al saldo del Impuesto a las Ganancias a Pagar de \$12.729 originan el total de Cargas Fiscales de \$34.481.

El cargo a resultado por Impuesto a las Ganancias surge por el impuesto determinado de \$12.729 más la variación en el saldo del Pasivo por Impuestos Diferidos, según el marco normativo que corresponda.

Al 31/12/2012

El ejercicio 2.012 constituye el primer ejercicio en que la empresa emitirá sus Estados Financieros conforme a la NIIF para PYMES declarando en forma explícita y sin reservas el cumplimiento de la NIIF para PYMES en la preparación de los Estados Financieros.

En este ejercicio se debe proceder a registrar el cambio de NCP a la NIIF para PYMES conforme a los ajustes por transición al 31/12/2011, reconociendo la diferencia neta de los ajustes en una cuenta de patrimonio neto (Resultado No Asignados). La registración contable por el cambio de normas es la siguiente:

| Fecha | Detalle | Debe | Haber |
|------------|--------------------------|--------|--------|
| 01/01/2012 | Inversiones Transitorias | 600 | |
| | Bienes de Cambio | | |
| | Muebles y Útiles | 3.000 | |
| | Instalaciones | | |
| | Rodados | | |
| | Inmueble Comercial | | |
| | Inmueble Depósito | 42.877 | |
| | Inmueble de Rentas | 30.000 | |
| | Bienes de Cambio | | 10.000 |
| | Activos Intangibles | | 11.250 |
| | Provisiones para Juicio | | 28.570 |
| | Cargas Fiscales | | 12.151 |
| | Res. No Asignados | | 14.506 |
| | | 76.477 | 76.477 |

Aclaremos que el presente ajuste no impacta como Ajuste de Resultados de Ejercicios Anteriores en el Estado de Cambio en el Patrimonio Neto al 31/12/2012 ya que en el mismo será parte de los saldos del patrimonio neto conciliado conforme NIIF para PYMES que se revelan en la información complementaria. Los estados financieros coherentes con la NIIF para PYMES al 31/12/2012, a modo de papeles de trabajo, quedarían compuestos del siguiente modo⁷:

Estado de Situación Financiera

Este estado contable se sugiere mostrar a tres columnas en el primer ejercicio bajo NIIF para PYMES, a los efectos de mostrar el impacto de la adopción de estas normas.

⁷Se emplea la denominación de los estados financieros utilizada por la NIIF para PYMES, omitiéndose el Estado de Flujos de Efectivo en virtud de que este estado no ha sufrido reclasificaciones ni ajustes significativos con relación a lo previsto por la NCP

Estado de Situación Financiera

| | 31/12/2012 | 31/12/2011 | 31/12/2010 |
|--------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| Activo | | | |
| Caja y Banco | 21.485 | 4.897 | 3.500 |
| Inversiones Transitorias | 20.000 | 15.600 | 10.500 |
| Cuentas a Cobrar | 55.000 | 45.000 | 25.000 |
| Bienes de Cambio | 55.000 | 50.000 | 45.000 |
| Muebles y Útiles | 4.000 | 6.000 | 8.000 |
| Instalaciones | 9.000 | 10.500 | 12.000 |
| Rodados | 4.000 | 6.000 | 8.000 |
| Inmueble Comercial | 56.160 | 57.120 | 58.080 |
| Inmueble Depósito | 56.800 | 58.400 | 60.000 |
| Inmueble de Rentas | 50.000 | 50.000 | 50.000 |
| Total | 331.445 | 303.517 | 280.080 |
| Pasivo | | | |
| Cuentas por Pagar | -6.500 | -4.500 | -4.000 |
| Rem. y Cargas Sociales | -9.000 | -7.600 | -6.000 |
| Cargas Fiscales | -34.897 | -34.841 | -22.887 |
| Préstamos | -55.000 | -50.000 | -60.000 |
| Provisiones para Juicio | -30.570 | -28.570 | -20.493 |
| Total | -135.967 | -125.511 | -113.380 |
| Patrimonio Neto | | | |
| Capital Social | -100.000 | -100.000 | -100.000 |
| Ganancias Reservadas | -20.000 | -20.000 | -20.000 |
| Res. No Asignados | -58.006 | -46.700 | -40.000 |
| Res. del Ejercicio | -17.472 | -11.306 | -6.700 |
| Total | -195.478 | -178.006 | -166.700 |

Estado del Resultado Integral

| | <u>31/12/2012</u> | <u>31/12/2011</u> |
|---------------------------------|-------------------|-------------------|
| Ventas | -450.000 | -400.000 |
| Costo de Ventas | 285.000 | 245.000 |
| Utilidad Bruta | -165.000 | -155.000 |
| Res. de Tenencia Acciones | -4.400 | -5.100 |
| Intereses (+) | -3.000 | -2.000 |
| Depreciación Bienes de Uso | 8.060 | 8.060 |
| Res. Inmueble de Rentas | -9.000 | -8.000 |
| Intereses (-) | 5.500 | 6.000 |
| Gastos en Personal | 82.500 | 84.081 |
| Otros Gastos | 50.000 | 43.239 |
| Intereses Provisión para Juicio | 2.000 | 1.602 |
| Resultado antes de Impuestos | -33.340 | -27.117 |
| Impuesto a las Ganancias | 15.868 | 15.811 |
| Resultado del Ejercicio | -17.472 | -11.306 |

Estado de Cambio en el Patrimonio Neto

| Detalle | Capital Social | Ganancias Reservadas | Res. No Asignados | Total |
|--------------------------------------|----------------|----------------------|-------------------|---------------|
| Saldo al 1/12/2011 | 100.000 | 20.000 | 46.700 | 166.700 |
| <u>Decisiones de Asamblea</u> | | | | |
| No existen | | | | |
| Resultado del Ejercicio 2011 | | | 11.306 | 11.306 |
| Saldo al 31/12/2011 | 100.000 | 20.000 | 58.006 | 178.006 |
| <u>Decisiones de Asamblea</u> | | | | |
| No Existen | | | | |
| Resultado del Ejercicio 2012 | | | 17.472 | 17.472 |
| Saldos al 31/12/2012 | 100.000 | 20.000 | 75.478 | 195.478 |

Los saldos al 01/12/2011 y al 31/12/2011, que se exponen en el Estado de Cambio

de Patrimonio Neto, en el cual son coincidentes con los saldos que surgen de la conciliación que requiere que se revelen la NIIF para PYMES en la información complementaria y que se expone más adelante. Debe recordarse, que el ajuste por transición no se expone como Ajuste de Resultados de Ejercicios Anteriores.

Breve comentario al 31/12/2012:

Se han medido la totalidad de las partidas conforme a los criterios de medición de la NIIF para PYMES. No se han producido ni altas ni baja ni pérdidas por deterioro de bienes de uso, por lo que su valor a esta fecha corresponde al saldo inicial menos la amortización de ejercicio. La Provisión para Juicio se ha medido al saldo inicial más los intereses devengados en el ejercicio ya que no se han producido cambios en la estimación. El impuesto a las ganancias surge de la siguiente liquidación:

| | | |
|--------------------------------------|--------|----------------|
| Resultado Contable antes de Impuesto | | -33.340 |
| Ajustes | | |
| Res. de Tenencia Acciones | | 4.400 |
| Deprec. Contable Bs. de Uso | -8.060 | |
| Deprec. Fiscal Bs. de Uso | 5.641 | -2.419 |
| Intereses Provisión para Juicio | | -2.000 |
| Resultado Impositivo | | -33.359 |
| Tasa | | 35% |
| Impuesto del Ejercicio | | -11.676 |

Los pasivos por impuesto diferidos al cierre surgen de la siguiente composición de partidas:

| Detalle | Base Contable NIIF para PYMES | Base Fiscal | Diferencia | Tasa 35% |
|---------------------------------------|-------------------------------|-------------|------------|----------|
| Inversiones Transitorias | 20.000 | 5.000 | -15.000 | -5.250 |
| Bienes de Uso | 129.960 | 78.044 | -51.916 | -18.171 |
| Inmueble de Rentas | 50.000 | 20.000 | -30.000 | -10.500 |
| Provisión para Juicio | -30.570 | 0 | 30.570 | 10.700 |
| Total | | | | -23.221 |
| Impuesto Diferido Anterior | | | | -19.029 |
| Ajuste de Impuesto Diferido Año 2.012 | | | | -4.192 |

Cargas Fiscales de \$34.897 está compuesto por el Impuesto a Pagar del ejercicio de \$11.676 más el Pasivo por Impuesto Diferido de \$23.221. El cargo a resultado del ejercicio surge de impuesto determinado más la variación del impuesto diferido.

Información a revelar

Conforme a las Secciones 35.12 a 35.13 de la NIIF para PYMES la empresa debe revelar la siguiente información en su primer ejercicio:

Bases de preparación de la información financiera

De acuerdo a la RT N°26 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales y a la Resolución N° XX de la Inspección General de Justicia, IND-COM INTERNACIONAL S.A. presenta sus estados financieros de acuerdo con las Normas Internaciones de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas (NIIF para PYMES) a partir del 01 de Enero de 2.012.

Conciliación del patrimonio al 01/01/2011 y al 31/12/2011 entre las Normas Contables Argentinas y la NIIF para PYMES

A continuación se expone la conciliación exigida por la NIIF para PYMES entre los saldos de inicio y cierre del patrimonio del ejercicio terminado el 31/12/2011 que figuran en los Estados Financieros anuales a dicha fecha, y los correlativos saldos de apertura del ejercicio 2011 y 2012 determinados conforme a NIIF para PYMES.

| | |
|---|----------------|
| Patrimonio Neto según NCP al 01/01/2011 | 143.500 |
| <u>Ajuste para Convertir a NIIF para PYMES</u> | |
| Reconocimiento a Valor Razonable de Acciones con Cotización | 500 |
| Ajuste de Bienes de Cambio a Costo Histórico | -5.000 |
| Valoración de Muebles y Útiles al Valor Razonable | 4.000 |
| Valoración de Inm. al Valor Razonable | 44.080 |
| Valoración de Inmuebles para Renta a Valor Razonable | 30.000 |
| Baja de Gastos de Desarrollo | -15.000 |
| Reconocimiento de Provisión para Juicios Laborales | -22.887 |
| Ajuste de Impuesto Diferidos | -12.493 |
| Patrimonio Neto según NIIF para PYMES al 01/01/2011 | 166.700 |

| | |
|---|----------------|
| Patrimonio Neto según NCP al 31/12/2011 | 163.500 |
| <u>Ajuste para Convertir a NIIF para PYMES</u> | |
| Reconocimiento a Valor Razonable de Acciones con Cotización | 600 |
| Ajuste de Bienes de Cambio a Costo Histórico | -10.000 |
| Valoración de Muebles y Útiles al Valor Razonable | 3.000 |
| Valoración de Inm. al Valor Razonable | 42.877 |
| Valoración de Inmuebles para Renta a Valor Razonable | 30.000 |
| Baja de Gastos de Desarrollo | -11.250 |
| Reconocimiento de Provisión para Juicios Laborales | -28.570 |
| Ajuste de Impuesto Diferidos | -12.151 |
| Patrimonio Neto según NIIF para PYMES al 31/12/2011 | 178.006 |

Conciliación del resultado correspondiente al ejercicio 2.011 entre las NCP y la NIIF para PYMES

A continuación se expone la conciliación requerida por la NIIF para PYMES entre los resultados del ejercicio 2.011 que figura en el Estado de Resultado a dicho ejercicio y la que resultaría de aplicar la NIIF para PYMES en las transacciones realizadas en el citado período.

| Detalle | NCP | Ajuste a NIIF PYMES | NIIF para PYMES |
|-------------------------------------|-----------------|---------------------|-----------------|
| Ventas | -400.000 | | -400.000 |
| Costo de Ventas | 250.000 | -5.000 | 245.000 |
| Utilidad Bruta | -150.000 | | -155.000 |
| Res. de Tenencia Acciones | -5.000 | -100 | -5.100 |
| Intereses (+) | -2.000 | | -2.000 |
| Res. Tenencia Bs. de Cambio | -10.000 | 10.000 | 0 |
| Depreciación Bienes de Uso | 5.857 | 2.203 | 8.060 |
| Res. Inmueble de Rentas | -8.000 | | -8.000 |
| Deprec. Gtos. de Desarrollo | 3.750 | -3.750 | 0 |
| Intereses (-) | 6.000 | | 6.000 |
| Gastos en Personal | 80.000 | 4.081 | 84.081 |
| Otros Gastos | 43.239 | | 43.239 |
| Intereses Provisión para Juicio | | 1.602 | 1.602 |
| Resultado antes de Impuestos | -36.153 | | -27.118 |
| Impuesto a las Ganancias | 16.154 | -342 | 15.811 |
| Resultado del Ejercicio | -20.000 | 8.693 | -11.306 |

Cuestiones finales importantes

Finalmente, se aclara que en el proceso de adopción no han existido errores en la aplicación de las políticas contables. Si se detectan errores al momento de la transición, este error debe tratarse por separado del cambio de la política contable.

Además, no hubo cambios en el contenido de la NIIF para PYMES por lo que no hubo necesidad de revisar las conciliaciones de la información que año a año vino preparando la empresa.

2.2.16. Conclusiones y propuestas

En el mundo, la aplicación de la NIIF para PYMES constituye una norma absolutamente novedosa al punto de que no deben existir, a la fecha del presente trabajo, estados financieros emitidos conforme a la misma.

La profesión argentina, a través de su organismo máximo, la FACPCE, ha adoptado como norma contable propia a la “NIIF para la PYME” de naturaleza opcional para los entes no obligados a aplicar las NIIF.

Por ello, el objetivo de este trabajo fue concentrarse en el proceso de transición

desde las Normas Contables Profesionales a la NIIF para PYMES, que desde nuestra óptica, ofrece importantes alternativas para el tratamiento contable en el período de transición, la que deben ser evaluadas teniendo en cuenta el impacto en el patrimonio del ente y en los resultados como se observó en el trabajo.

Teniendo en cuenta que la NIIF para PYMES no ha alcanzado un proceso de maduración en su desarrollo se propone que la profesión argentina tenga una activa participación en el proceso de emisión de normas internacionales, planteando las siguientes modificaciones a la NIIF para PYMES:

- Reconocer los activos intangibles surgidos del desarrollo (o de la fase de desarrollo en un proyecto interno) de conformidad a la NIC 38 y a las actuales NCP a los efectos de que las empresas intensivas en este tipo de partidas no se vieran perjudicadas al negársele su reconocimiento.
- La NIIF para PYMES señala que cuando los costos o el esfuerzo para la obtención del impuesto diferido sean desproporcionados se puede hacer uso de la opción voluntaria en la transición, pero no aclara qué se entiende por costo o esfuerzo desproporcionado por lo que se sugiere que se definan estos conceptos.

Además, teniendo en cuenta el estado de debate actual sobre el esquema normativo argentino, los avances en la regulación contable internacional y el camino de absoluta convergencia que reconoce la profesión argentina para las empresas que cotizan sus títulos de capital y/o deuda, es previsible anticipar modificaciones en la regulación contable nacional con relación a los entes que no se encuentran obligados a las NIIF. Por ello, proponemos especialmente como fuente de inspiración del futuro ordenamiento las NIIF para PYMES procurando la menor cantidad de divergencias posibles ya que las mismas generarían una menor confianza en el marco normativo contable nacional.

2.2.17. Índice Bibliográfico

CASALS, F., “Informe N° 26. CECyT - FACPCE. Área Contabilidad. Determinación del Costo de Ventas a Valores Corrientes y los Resultados de Tenencia de Bienes de Cambio”, 2007.

FOWLER NEWTON, Enrique, “Contabilidad Superior. 5ta Edición Actualizada”, Ed. La Ley, Tomos I y II, (Capital Federal, 2.005).

“Resoluciones Técnicas de la F.A.C.P.C.E.”, (Buenos Aires).

I.A.S.C. “Normas Internacionales de Contabilidad”.

I.A.S.B., “Normas Internacionales de Información Financiera”.

I.A.S.B., “Normas Internacionales de Información Financiera para las PYMES”.

I.A.S.B., “Marco Conceptual”.

2.3. Hacia la convergencia mundial del marco conceptual para la preparación de los estados financieros

Towards a Global Convergence of the Conceptual Framework for Preparing
Financial Statements

Autores:

Mario Díaz Durán

Universidad de la República (Uruguay) Facultad de Ciencias Económicas y de Administración

Jorge José Gil

Universidad Nacional de Cuyo (Argentina) Facultad de Ciencias Económicas

Percy Vílchez Olivares

Universidad Nacional Mayor de San Marcos Facultad de Ciencias Contables

2.3.1. Resumen

Debido a la continua globalización de los negocios y la globalización de las inversiones, que genera un mundo de los negocios altamente interrelacionado, es imprescindible contar con estándares comunes en contabilidad que mejoren la transparencia y la utilidad de la información. En ese sentido, el presente artículo presenta un análisis comparativo del marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros de los dos modelos contables internacionales importantes de uso normativo: las normas contables emitidas por el FASB y el IASB.

El marco conceptual proporciona una guía para preparar y presentar estados financieros y sirve de base para emitir normas internacionales de información financiera.

A la fecha existen acuerdos de convergencia de marcos conceptuales, entre los organismos emisores de normas FASB y el IASB, lo cual implica un trabajo conjunto sobre sus respectivos marcos conceptuales, con la finalidad de desarrollar un mejor marco conceptual que sea común para ambas entidades.

Al respecto, en el artículo se plantean propuestas y reflexiones vinculadas al proceso de convergencia de marcos conceptuales, para aproximar la viabilidad de un marco

conceptual convergente como documento base en el proceso de revisión y emisión de futuras normas internacionales de información financiera.

Palabras clave: Marco conceptual, convergencia, sistemas normativos, armonización, normas contables, organismos emisores de normas.

Abstract Due to the current globalization in business and investments that generate a highly interrelated business world, it is a must to have a common standard in accounting that brings transparency and the real use of information.

According to that, this article presents a comparative analysis of the conceptual framework for the preparation and presentation of financial statements of the two important international accounting models of normative use: the accounting standards established by the FASB and the IASB.

The conceptual framework provides a guideline to prepare and present financial statements and at the same time it is a basis for the enactment of international financial reporting standards. To this day, there are some convergence agreements on conceptual frameworks between FASB and IASB, in charge of producing standards, which implies joint work in relation to their respective frameworks, with the purpose of developing a better conceptual framework, common for both institutions.

With respect to this, in the article we can find proposals and reflections related to the convergence of conceptual frameworks, in order to enable the feasibility of a convergent framework as an important document in the revision and the issuance process of future international financial reporting standards.

Key words: conceptual framework, convergence, standards systems, harmonization, accounting standards, standard-setting bodies.

2.3.2. Introducción

El presente trabajo, desarrollado en el marco de la XXVIII Conferencia Interamericana de Contabilidad (AIC), pretende establecer las bases de una discusión conducente a cumplir los objetivos planteados en la exposición de motivos del Área 1.1, los cuales fueron enunciados como: «Aportes de América en la elaboración del marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros, desarrollado conjuntamente por el FASB (EEUU) y el IASB».

Desde la perspectiva de la misión de la AIC como referente de la profesión en América, más concretamente en América Latina, entendemos que en la Conferencia se debe adoptar posiciones frente a los temas que se encuentran en la agenda del

IASB.

A partir del documento de discusión que han publicado el IASB y el FASB y a los que eventualmente hayan divulgado antes de la Conferencia, se analizará su grado de aplicabilidad en nuestras latitudes y se dará nuestra opinión sobre todos los temas tratados.

En particular a la luz de las experiencias vividas, o a un análisis deductivo a partir de los principios fundamentales de la contabilidad se tomará posición respecto de: a) Los usuarios de la información, b) Objetivos de los estados financieros, c) Aspectos cualitativos de la información contable, d) Criterios de reconocimiento, e) Criterios de valuación de los distintos elementos (en este caso haciendo referencia tanto a los criterios de valuación como a la unidad de medida de valor a utilizar frente a los cambios en el poder adquisitivo de las monedas).

Durante los últimos años, el fenómeno de la globalización de la economía y sus manifestaciones expuestas por la continua globalización de los negocios y de las inversiones, generan la necesidad de elaborar normas contables que sean utilizadas en los distintos mercados internacionales. De esta forma, los estados financieros elaborados permiten ser comprendidos por diferentes usuarios de la información financiera y facilitan su comparabilidad, promoviendo la transparencia de los mercados y la confianza entre las entidades de los diferentes países.

Ante este contexto, en los últimos años se ha iniciado en la profesión una temática contable dirigida a un modelo globalizador en el cual es frecuente escuchar nueva terminología contable adaptada al entorno: contabilidad global, contabilidad internacional, armonización contable internacional, convergencia contable internacional, entre otras. Este modelo contable globalizador permitirá tener un lenguaje común de los negocios (la contabilidad), lo que permitirá su mejor desarrollo y aporte a la comunidad en general.

En este escenario, en el mundo de los negocios existen dos modelos contables normativos de uso importante: las normas contables emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB) y las normas contables emitidas por el Financial Accounting Standards Board (FASB). Al respecto, en el año 2002 se inició un proceso de convergencia de normas contables con la vinculación formal entre ambos organismos emisores de normas.

Este proceso ha implicado el desarrollo de una serie de modificaciones normativas en ambos organismos emisores y, para continuar en esta dirección, se estima necesario redefinir el marco conceptual para la preparación de los estados financieros bajo la

propuesta de convergencia de ambos marcos conceptuales, que permita aproximar una adecuada orientación futura de las normas que se emitan.

El objetivo de la presente investigación es analizar ambos marcos conceptuales vigentes y el proyecto de marco conceptual conjunto (IASB/FASB), actualmente en proceso de consulta, y evaluar su grado de aplicabilidad en América a la luz de las experiencias vividas en algunos países de la región que han iniciado la adopción y adaptación de los estándares del IASB.

Los resultados de la presente investigación se presentarán en cinco capítulos: el primero establece las precisiones conceptuales sobre el marco teórico y normativo de la contabilidad; el segundo se refiere al análisis del marco conceptual del IASB; el tercero, hace un análisis del marco conceptual del FASB, el cuarto describe las principales diferencias de ambos modelos normativos y, por último, el quinto capítulo incluye un análisis del proyecto de marco conceptual conjunto (IASB/FASB), actualmente en proceso de consulta.

Por último a nivel de conclusiones, se exponen nuestros aportes a esta convergencia, tomando posición sobre cada uno de los puntos indicados en los objetivos planteados por la Asociación Interamericana de Contabilidad en esta temática.

La información contable en el mundo de los negocios

Partiendo de una perspectiva de negocios, la contabilidad se suele definir como el proceso que proporciona información sobre el patrimonio de la empresa y qué es útil para la toma de decisiones acerca de la asignación de recursos.

Al respecto, la contabilidad financiera está principalmente orientada a suministrar información orientada a usuarios externos de las empresas de negocios y que le proveen de recursos (proveedores de capital, inversionistas, acreedores, gobierno). La contabilidad existe porque satisface una necesidad (en particular, una necesidad de información). Además, para que sea relevante para los proveedores de recursos, la información contable debe responder a sus necesidades.

La nueva economía y la consiguiente globalización de los mercados de capitales demanda, por parte de los usuarios, la necesidad de contar con información contable comparable como base para la toma de decisiones gerenciales. Asimismo, la realidad actual señala la presencia creciente de empresas en mercados financieros internacionales y la existencia de diversas normas contables basadas generalmente en un sistema nacional de normas contables con concepción diferente en cada país, originando diferencias importantes que afectan la utilidad de la información.

Los inversionistas y los analistas de inversión, en su proceso de evaluación de inversiones, analizan información financiera de empresas de países diferentes, Mario Díaz Durán, Jorge José Gil y Percy Vilchez preparados de acuerdo a criterios diferentes, que limitan el análisis decisorio de la inversión. Asimismo, las diferentes normas contables ocasionan que la información financiera que presenta una misma empresa varíe de forma importante según se apliquen una u otras normas, lo que puede confundir al inversionista.

Por lo tanto, en un mundo globalizado, parece tener sentido que una transacción económica sea contabilizada de forma similar, con independencia de dónde se realice. De esta forma se incentivará la inversión internacional a mayor escala y los inversionistas y analistas de inversiones podrán contar con información financiera más homogénea y eliminar los elevados costos para la preparación de estados financieros con adecuaciones a sus propias normas.

En ese contexto, tiene mucho sentido lo señalado por Robert F. Meigs (Meigs et al. 2003: 699), quien al referirse a los negocios y contabilidad global señala que:

[...] siempre que una empresa opera únicamente dentro de sus propias fronteras, las diferencias en las prácticas de presentación de informes financieros entre países no son un problema tan significativo como lo son si la actividad de negocios se extiende a través de fronteras. Cuando una compañía compra o vende productos en otro país, la falta de comparabilidad de la información contable se convierte en un problema mayor. En forma similar, la financiación a través de fronteras, mediante la cual una compañía vende sus valores en los mercados de capitales de otro país se está haciendo cada vez más popular. Las actividades de negocios que cruzan fronteras crean la necesidad de disponer de más información comparable entre compañías que están establecidas en países diferentes.

Por lo dicho anteriormente, en la profesión contable se ha generado un interés por los procesos de armonización y convergencia de normas contables, que se orientan a describir la estandarización de las prácticas contables utilizadas en los diferentes países del mundo.

Marco conceptual en los sistemas normativos

Los sistemas normativos contables describen un conjunto de orientaciones, normas, interpretaciones de normas contables y guías de implementación necesarias para poder cumplir con determinados objetivos de información contable en función de la naturaleza y de los intereses de los usuarios.

Respecto a la concepción del Sistema Normativo Contable, el profesor Jorge Tua Pereda (2000: 63-79) señala que «un Sistema Contable es la definición de los objetivos

y características cualitativas del sistema». Agrega que los objetivos de un Sistema Contable deben partir de las características del entorno en la que ha de operar dicho sistema y orientarse en dos direcciones: protección del patrimonio e información para la toma de decisiones.

En ese sentido, el entorno en que opera el Sistema Normativo Contable influye en la implementación y eficiencia en el uso de las normas que permitan reconocer las transacciones y hechos contables para el registro, medición y revelación de información financiera. Al respecto, estos factores pueden condicionar o influir en el proceso de emisión o la existencia de un tipo de norma contable.

Las normas contables son parte del Sistema Normativo Contable, pero ambos requieren de un marco conceptual normativo, que precise las orientaciones generales sobre las cuales se deben emitir las normas contables para que tengan cierto grado de coherencia y, además, de exigencia de información relevante y presentación confiable.

Todo marco conceptual normativo debe presentar una estructura lógica-deductiva de proposiciones, hipótesis y criterios con el fin de proporcionar coherencia a las actuaciones profesionales (Bellostas 1992: 77).

Para cumplir con este requisito metodológico en el proceso de normalización contable se debe seguir con los siguientes pasos: análisis del entorno y objetivos de la utilidad de la información, ambos en función a la naturaleza y a los intereses de los usuarios.

Continuando con el proceso lógico deductivo, se definen las hipótesis contables básicas que permiten establecer las bases contables generales que guían el desarrollo, la adopción y la aplicación de las políticas contables, las características cualitativas de la información contable, los elementos de los estados financieros, y los criterios de medición y reconocimiento. Todas estas orientaciones sustentan las bases en el proceso de emisión de las normas contables.

Luego, se deben señalar los conceptos contables fundamentales, que son las características cualitativas exigidas a la información contable y a los elementos de los estados financieros. Las características cualitativas y requisitos del Sistema Contable, generalmente no son iguales en todos los sistemas, porque están sujetas al establecimiento de los objetivos a cumplir; en ese sentido, estas características cualitativas tales como comprensibilidad, relevancia, fiabilidad, comparabilidad, consistencia, etcétera, constituyen las bases de validez por el uso que asegure el cumplimiento de la norma y sea útil para los usuarios.

La aplicación de las principales características cualitativas y de las normas contables apropiadas debe dar lugar a estados financieros presentados razonablemente. Los

estados financieros reflejan los efectos de las transacciones y otros sucesos de una empresa, agrupándolos por categorías, según sus características económicas, a los que se llama elementos de los estados financieros, tales como el activo, pasivo, patrimonio, ingresos, gastos, etcétera.

El proceso lógico-deductivo continúa con la fijación de los criterios de reconocimiento y medición de los elementos de los estados financieros, como paso final para proporcionar información relevante y presentación confiable.

El análisis del marco conceptual de las normas contables (Vilchez O. 2004: 8) permite conocer y comprender las semejanzas y diferencias de los sistemas normativos contables existentes, justificar las diferencias en las prácticas contables por la razón de las diversas características que poseen los sistemas, y la evaluación del camino que se recorre en los procesos de armonización y convergencia de normas contables.

Armonización internacional de normas contables

La necesidad de armonización de normas contables se plantea con el fin de aumentar la transparencia y utilidad de la información en los mercados capitales globales, la claridad en los procesos contables bajo un modelo contable único, la facilidad de revisión de los estados financieros por los organismos reguladores y para poder dirigirnos hacia un idioma contable universal.

En el mundo de los negocios y su contabilidad, coexisten diversos marcos normativos contables, pero a la vez son dos los que tienen mayor aceptación y/o aplicación por las empresas, y son los principios contables recogidos en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidos por el IASB y los principios de contabilidad generalmente aceptados recogidos (US GAAP), emitidos por el FASB.

Existen diversos estudios sobre el efecto de la armonización en los mercados de capitales. Por ejemplo, al aceptarse los estándares del IASB en los mercados norteamericanos, se prevé que aumentarán el número mÁrio Díaz Durán, Jorge José gIL y Percy VÍlchez de empresas extranjeras que cotizarían en dichos mercados, como ha comprobado empíricamente Lorca Fernández (2000: 1 - 10). Además, proporcionaría como utilidad la comparabilidad de la información financiera para los inversores y los analistas de inversión.

Al respecto, Olivio Koliver y Marta González (2003: 19) señalan que

[...] la armonización es deseable y conveniente, por cuanto ella puede contribuir decisivamente a la uniformidad de los preceptos básicos en el ejercicio profesional, facilitando la lectura y la capacidad de entendimiento de los informes elaborados por los profesionales

contables en los diferentes países, principalmente.

Por otro lado, la necesidad de un sistema común de normas internacionales de contabilidad ha cobrado aún más vigencia y urgencia ante los diversos acontecimientos ocurridos en el sistema financiero internacional durante los últimos años. Los graves escándalos financieros de Enron, Global Crossing, World Com, Adelphia, Qwest, Tyco, etcétera, y su efecto en los precios de las acciones son manifestaciones de una inobservancia ética del Gobierno Corporativo y la incorrecta aplicación de las normas contables que ratifican la importancia de un lenguaje contable internacional que ofrezca la máxima garantía de confiabilidad, exactitud y transparencia.

En este sentido, y en busca de la transparencia financiera, los organismos gubernamentales, las bolsas de valores, los organismos emisores de las normas contables IASB y normas FASB, entre otros, están tomando medidas para mejorar las normas contables, dirigirse hacia la armonización y convergencia de las mismas, y fortalecer la supervisión.

Así ha ocurrido con numerosas iniciativas: Acuerdo IASC / IOSCO (1988, ratificado en 1992), Segundo Acuerdo IASC / IOSCO (1995/1999), Acuerdo de Norwalk de FASB / IASB (2002).

La unificación de las normas contables a nivel global procura beneficios para las compañías que quieren acudir a los mercados internacionales, pues tendrán que preparar un único juego de estados financieros, disminuyendo así los costos de preparación. Las auditorías serán más efectivas y los reguladores podrán obtener información financiera de los entes bajo un solo modelo contable mejorando la transparencia y comparabilidad y la reducción del costo de emisión por eliminación de los procesos de conversión.

Armonización de normas contables en América

Para analizar la evolución del proceso de armonización de normas contables en América se ha efectuado un estudio de las memorias de trabajos interamericanos y trabajos nacionales de las Conferencias Interamericanas de Contabilidad (en adelante, CIC) realizados por la AIC, en función de la trascendencia en la opinión profesional de los contadores en América.

En la VII CIC (Argentina, 1965) se concluyó en la necesidad de uniformizar las referencias dispersas que se daban a nivel continental respecto a la presentación de estados financieros. Se produce entonces la enunciación para el ámbito interamericano de los Principios y Normas Técnico-Contables Generalmente Aceptados para la preparación de estados financieros.

La preocupación por generar una armonización contable, aparece recién en la década de 1990, y en esta dirección viene trabajando la Asociación Interamericana de Contabilidad, buscando profundizar la necesidad de contar con un lenguaje común a nivel mundial. Por ello, la necesidad de la armonización ha sido una constante en el temario de las distintas conferencias interamericanas.

En la XX CIC (República Dominicana, 1993) se plantea la necesidad de la armonización contable a nivel americano y se determina la vigencia de los trabajos del IASC (Memorias de la CIC 1993: 273). Asimismo, en el área de investigación contable, se concluía:

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de estados financieros emitido por el IASC constituye un buen punto de partida para el logro de la citada armonización, sin perjuicio de algunos aspectos o temas que pudieran replantearse, tales como la variada posibilidad de elección de modelos contables.

En la XXI CIC (México, 1995) se recomienda a los organismos de la profesión de los diferentes países que desarrollen esfuerzos para lograr avances en el proceso de armonización contable. Asimismo, se recomienda a la Asociación Interamericana de Contabilidad que identifique los principios fundamentales de contabilidad y que unifique un modelo contable básico consensuado con conceptos de mantenimiento de capital, moneda homogénea y valores corrientes, lo que ayudaría en el proceso de armonización de normas contables.

En la XXII CIC (Perú, 1997) se desarrolla una referencia concreta a la utilización de los estándares del IASB, recomendando que los mismos sean considerados como referencia para la emisión de normas contables nacionales, y la necesidad de lograr avances rápidos y sistemáticos en el proceso de armonización, fundamentado en un cuerpo de teoría contable que funcione como marco de referencia en el proceso de emisión de las normas y de su permanente actualización.

En la XXIII CIC (Puerto Rico, 1999) se desarrolla extensamente el concepto de armonización contable basado en los estándares del IASB. Se establece, por primera vez, la necesidad de monitorear periódicamente los avances logrados por cada país y se reafirma la posición del IASB de no pretender sustituir a los emisores de normas nacionales, manteniéndose el objetivo de que las diferencias entre las normas internacionales y las normas nacionales sean muy pocas y estén limitadas a algunos aspectos específicos debidamente justificados.

Respecto al marco conceptual para la prelación de los estados financieros, se destaca la necesidad de profundizar en la definición de un marco conceptual deducido de la

teoría contable. En un trabajo nacional (Bueno, Díaz, Fry y Larrimbre 1999: 77) se plantea

[...] que la dinámica del mundo de los negocios y de las realidades económicas y financieras traen aparejadas nuevas operaciones, instrumentos y situaciones que no están previstas en las normas vigentes o en que la aplicación de éstas requiere de un análisis interpretativo. Esto hace necesario un marco de teoría contable que sirva de referencia para la integración o interpretación de normas vigentes así como para la emisión de nuevas normas y también la revisión de aquellas. En tal sentido el Marco Conceptual para la preparación y presentación de Estados financieros emitido por el IASC.

y concluyen que

[...] la sustentabilidad en el mediano y largo plazo de un proceso de armonización sobre base científica, radica también en la investigación contable sistemática, continua y coordinada que asegure una actualización permanente de las normas contables y del marco de teoría contable (p. 86).

En la XXIV CIC (Uruguay, 2001) se reconoce el esfuerzo de la Asociación Interamericana de Contabilidad, junto con otros organismos relacionados con la profesión contable para difundir y aplicar los estándares del IASB en América.

En la XXV CIC (Panamá, 2003) se recomienda a los organismos nacionales que continúen con los mArío DíAz Durán, Jorge José giL y Percy VíLchez estudios para identificar las diferencias existentes y la identificación de las condiciones necesarias para la adopción de los estándares del IASB. Además, en el trabajo interamericano presentado por Olivio Koliver y Marta González titulado «Las normas internacionales de Contabilidad y su adecuación a escala nacional», se recomienda que la Asociación Interamericana de Contabilidad constituya un grupo de trabajo de carácter permanente destinado al estudio de los estándares del IASB y los lineamientos para la adaptación de las normas nacionales a estos, teniendo presente como principal premisa que la armonización deberá abarcar la totalidad de los países americanos.

En la XXVII (Bolivia, 2007), se presentaron los resultados del diagnóstico de la situación de los países de América en la aplicación de los estándares del IASB (Capcha, Salazar, Vílchez 2007: 8-9), en el cual se concluye que el 100 % de los países miembros de la AIC poseen un cuerpo de contables aplicables a la presentación de estados financieros. Este total se divide en los siguientes diagnósticos.

- Dos países (9 % del total) gozan de normas propias desarrolladas por organismos locales. (Brasil y Colombia).

- Cuatro países (18% del total) poseen normas propias desarrolladas por organismos locales adaptadas a los estándares del IASB. (Argentina, Bolivia, Ecuador y Venezuela).
- Cuatro países (18% del total) se han afiliado a los estándares del IASB en forma integral y obligatoria. (Costa Rica, Panamá, Perú y Uruguay).
- Siete países (32% del total) han adoptado los estándares del IASB por organismos profesionales. (El Salvador, Guatemala, Haití, Honduras, Nicaragua, Paraguay, República Dominicana).
- Un país (5% del total) ha adquirido como norma propia a otra norma nacional diferente a los estándares del IASB. (Puerto Rico).
- Un país (5% del total) ha iniciado un proceso de convergencia de modelos normativos. (Estados Unidos).
- Tres países (13% del total) poseen compromisos futuros formales de convergencia con sus normas nacionales para una adopción futura. (Canadá, Chile y México).

Por lo expuesto anteriormente, y a la luz de los últimos hallazgos obtenidos sobre el avance de los países hacia la armonización contable en América, así como el probable efecto que puede tener el proceso de convergencia con normas FASB, podemos afirmar que nos dirigimos al comienzo de la fase final del proceso de armonización contable en América con normas IASB.

1.5. Armonización de normas contables en Europa

La globalización y la integración de los mercados financieros internacionales han llevado a la Unión Europea a promover una armonización contable en las empresas de los diferentes países cuando preparan información financiera. En este nuevo enfoque la Comisión de la Unión Europea apoyó el acuerdo IASC y el IOSCO y el empleo de las Normas Internacionales de Contabilidad por parte de las compañías multinacionales de la Unión Europea. Es importante señalar, que la comunicación de 1995 de la Unión Europea generó iniciativas legislativas por parte de algunos países de la UE en el sentido de permitir la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

En el proceso de acercamiento a la normativa con las NIC se efectuó una investigación que analizó el grado de compatibilidad existente entre las Directivas Comunitarias Europeas y las NIC y se encontraron pequeñas diferencias por lo que se concluyó que ambos modelos normativos son convergentes. En el año 2000, la Comisión Europea

presentó al Parlamento una comunicación que consideró fundamental tener un marco de información financiera internacional para las sociedades de la Unión Europea que cotizan en la bolsa, ratificándose las NIC como las más adecuadas frente a las US GAAP. Asimismo, se establece que todas las sociedades de la UE que coticen en la bolsa elaboren sus estados financieros consolidados de acuerdo a NIIF, fijando el año 2005 como fecha límite.

Posteriormente la Unión Europea aprobó en julio de 2002 el Reglamento 1606 que impone la obligación a los grupos de empresas que cotizan sus valores en los mercados financieros (Bolsa de Valores), incluidos bancos y compañías de seguros, de presentar a partir del 1 de enero de 2005 sus estados financieros anuales consolidados de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), con el fin de lograr mayor transparencia y comparabilidad de la información que se utiliza en los mercados financieros.

Más del 75 % de empresas globales utiliza NIIF o FASB y aproximadamente cien países requieren, permiten o tienen una orientación hacia la convergencia. Países como Estados Unidos, Canadá, tienen programas formales de convergencia. En el caso de Canadá se estima que se adopten las normas NIIF en los próximos tres años. Al igual que Brasil, según informe del Banco Central de Reserva, el proceso de convergencia se iniciará para las empresas que cotizan en bolsa y se aplicará a partir de los estados financieros a finales de 2010. La China y la India han iniciado un programa de evaluación de la convergencia con NIIF. Asimismo algunos países como Australia, Hong-Kong e Israel han adoptado las NIIF.

Finalmente, consideramos que con la aprobación del reglamento anteriormente mencionado se ha dado el paso decisivo para el logro de la comparabilidad de la información financiera de los grupos de empresas que coticen en mercados europeos regulados y el inicio del proceso de adopción de NIIF en Europa.

Convergencia de normas contables IASB/FASB

También se ha formalizado en setiembre de 2002 en Norwalk (EEUU) un acuerdo de convergencia y vinculación formal entre normas IASB y FASB, orientado a eliminar las diferencias más significativas que se pudieran derivar de la emisión de la nueva normativa contable emitida tanto por el IASB como por el FASB. Asimismo ambas organizaciones han fijado agenda común para desarrollar proyectos y coordinar acciones de divulgación conjunta.

Para dimensionar la importancia de la convergencia entre estos modelos normativos, podemos señalar que unas 13 000 empresas tienen registrados sus valores en la

Comisión Norteamericana del Mercado de Valores (SEC), siendo aproximadamente el 10 % de estas empresas extranjeras. Si estas presentan estados financieros según NIIF o PCGA locales en lugar de US GAAP es obligatoria una conciliación de los beneficios y el patrimonio neto con las cifras según US GAAP. Al respecto, en noviembre de 2007, la SEC aprobó eliminar para las empresas extranjeras que presenten sus estados financieros utilizando las NIIF el requisito de presentar una conciliación con las normas FASB con vigencia inmediata para los cierres posteriores a diciembre de 2007.

En 2006, el IASB y el FASB publicaron una actualización del Memorando de Entendimiento, que reafirmó el objetivo compartido por las dos juntas de desarrollar normas de contabilidad comunes de alta calidad, para uso de los mercados de capitales del mundo.

El Memorando de Entendimiento fue preparado sobre la base del acuerdo de Norwalk.

En agosto de 2008 la Securities and Exchange Commission (SEC) dispuso que ciertas entidades registradas ante la SEC con sede en los Estados Unidos pueden tener la opción de adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera. Esta posición adoptada por la SEC es una muestra de la tendencia global hacia la aceptación de los estándares del IASB como el único estándar de la contabilidad. Al respecto, el FASB señaló su intención de continuar con diversos proyectos de convergencia.

Los líderes del G20 se reunieron en abril de 2009 y emitieron un comunicado sobre regulación y fortalecimiento del sistema financiero. Al respecto, le pidieron al IASB y al FASB que «trabajen de manera urgente con los supervisores y los reguladores para mejorar los estándares sobre valuación y provisiones y para lograr el conjunto único de estándares globales de contabilidad de alta calidad».

Este comunicado es consistente con el plan de acción de la reforma regulatoria del G20 desarrollado en su cumbre efectuada en Washington en noviembre de 2008. Asimismo se acordó que el IASB y el FASB debían mejorar los estándares para la valuación de los instrumentos financieros con base en su liquidez y los horizontes de tenencia de los inversionistas, al mismo tiempo que ratificaron la estructura de la contabilidad a valor razonable. El G20 reafirmó al valor razonable como una base de medición apropiada.

Asimismo, para cumplir las metas del comunicado del G20, se solicitó a los emisores de las normas ejecutar las siguientes recomendaciones relacionadas con los estándares de contabilidades para el final de 2009 con el fin de lograr (Deloitte & Touche 2009:

2-3):

- Reducir la complejidad de los estándares de contabilidad para los instrumentos financieros.
- Fortalecer el reconocimiento contable de las provisiones por pérdida de préstamos, mediante la incorporación del rango amplio de la información sobre el crédito.
- Mejorar los estándares de contabilidad para provisiones, exposiciones por fuera de balance e incertidumbre de la valuación.
- Lograr claridad y consistencia de la aplicación internacional de los estándares de valuación, trabajando con los supervisores.
- Hacer un progreso importante hacia el conjunto único de estándares globales de contabilidad de alta calidad.
- Dentro de la estructura del proceso independiente de emisión de estándares de contabilidad, mejorar la participación de los stakeholders, incluyendo los reguladores prudenciales y los mercados emergentes, mediante la revisión constitucional del IASB.

Los trabajos de convergencia IASB y FASB que se encuentran en proceso en el corto plazo son los siguientes: capitalización de intereses (IASB), información por segmentos (IASB), valor razonable (FASB), Join ventures (IASB), impuesto a las utilidades (IASB/FASB), deterioro (IASB/FASB), concesiones gubernamentales (IASB), investigación y desarrollo (FASB), eventos subsecuentes (FASB).

Otros proyectos de convergencia que se están trabajando en forma conjunta para identificar diferencias sustantivas entre los estándares del IASB y las normas FASB son las siguientes: combinación de negocios, consolidación, reconocimiento de ingresos, marco conceptual, arrendamiento beneficios post retiro, pagos en acciones, instrumentos financieros.

En conclusión, la visión de crear un lenguaje mundial común en la contabilidad, se empieza a materializar con las iniciativas tomadas por dos organismos líderes de la profesión contable. Sin embargo, considerando la complejidad de las diferencias por resolver estimamos que muchas de ellas se mantendrán hasta después del año 2011.

2.3.3. Análisis del marco conceptual de los estándares del IASB

Antecedentes y pronunciamientos técnicos

Los antecedentes a las Normas Internacionales de Contabilidad, se remontan a 1966 cuando varios grupos de contadores de Estados Unidos, el Reino Unido y Canadá establecieron un grupo común de estudio, que se dedicaba a publicar boletines técnicos sobre aspectos importantes de la profesión contable; y sobre esa base se decidió la creación de un organismo internacional en materia contable.

Así, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad se formalizó en 1973 mediante un acuerdo entre los organismos representativos de la profesión contable de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Holanda, Reino Unido e Irlanda y los Estados Unidos de Norteamérica.

Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) son pronunciamientos emitidos por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, cuyo objetivo es formular normas contables para la profesión y promover su aceptación y adopción internacional, así como propender hacia la armonización de regulaciones y procedimientos relativos a la preparación y presentación de estados financieros.

En el año 2001, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC)⁸ se disolvió y el organismo fue renombrado Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB)⁹. El IASB es el órgano encargado de la emisión de normas contables de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF). Esto no solo significó un cambio de nombre del organismo; por el contrario, se inició un proceso de transformación en la estructura y el proceso de emisión de estándares contables, así como el desarrollo de esfuerzos significativos orientados a la armonización internacional de las normas contables.

Se cambió el nombre de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) a Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) manteniendo su vigencia.

Los objetivos de la Fundación IASCF¹⁰ son:

- a) Desarrollar —buscando el interés público— un único conjunto de normas contables de carácter mundial que sean de alta calidad, comprensibles y de cumplimiento obligatorio, que requieran información de alta calidad, transparente y comparable en los estados financieros y en otros tipos de

⁸Por su denominación en inglés, International Accounting Standards Committee.

⁹Por su denominación en inglés, International Accounting Standards Board.

¹⁰Constitución de la Fundación IASCF

información financiera para ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios a tomar decisiones económicas.

- b) Promover el uso y la aplicación rigurosa de tales normas.
- c) Por último, considerar las necesidades especiales de las entidades pequeñas y medianas, así como las de mARIO DÍAZ DURÁN, Jorge José gIL y Percy VÍLchez las economías emergentes para el cumplimiento de los objetivos antes mencionados. El IASB tiene como responsabilidad la aprobación de las normas internacionales y los documentos relacionados (el marco conceptual o los proyectos de normas y las interpretaciones).

El Consejo Asesor de Normas SAC es un instrumento idóneo para que grupos de interés de origen geográfico y profesional diverso, puedan asesorar al IASB sobre prioridades e implicancias de las normas para los usuarios y elaboradores de estados financieros.

El Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) reemplaza al Comité de Interpretaciones (SIC) y establece, a través de las interpretaciones, directrices oportunas sobre problemas que no estén tratados específicamente en los estándares del IASB.

El marco normativo del IASB está constituido a la fecha por un marco conceptual para la preparación de los estados financieros, las NIC, las interpretaciones de las NIC, las NIIF y las interpretaciones de las NIIF.

A la fecha se posee el siguiente esquema de estándares contables:

- Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros;
- 41 NIC (29 estándares vigentes);
- 33 interpretaciones de NIC (11 interpretaciones vigentes);
- 8 NIIF; y
- 18 interpretaciones de NIIF (17 interpretaciones vigentes).

Declaraciones del Marco Conceptual IASB

El Comité Internacional de Normas Contables IASC aprobó en abril de 1989 su Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros. Este documento fue adoptado por el IASB en abril de 2001.

El Marco Conceptual es aplicable a diversos modelos contables de contabilidad y proporciona una guía para preparar y presentar estados financieros bajo el modelo

elegido. Sirve como modelo para que el IASB desarrolle las normas de contabilidad y para resolver las situaciones no tratadas directamente en una NIC o NIIF o interpretaciones.

Este Marco Conceptual no tiene el nivel de NIC o NIIF y no tiene poder derogatorio sobre los estándares, por lo tanto, en caso de discrepancias, prevalece la norma.

En ausencia de una norma o interpretación que aplique de manera específica a una transacción, la administración de la empresa, deberá usar su juicio para desarrollar y aplicar una política contable que resulte en información que sea relevante y confiable. El hacer ese juicio requiere que la administración considere las definiciones, el criterio de reconocimiento y los conceptos de medición de activos, pasivos, ingresos y gastos contenidos en el Marco Conceptual¹¹.

El Marco Conceptual define los objetivos de los estados financieros, enumera y define características cualitativas que hacen que la información presentada en estos sea de utilidad; y define los elementos que integran los estados financieros así como los criterios a aplicar para el reconocimiento y la medición de los mismos en los estados financieros. Asimismo, trata los conceptos de capital y mantenimiento de capital.

Si bien en el Prólogo del Marco Conceptual se menciona que en la mayoría de los casos los estados financieros se preparan de acuerdo a un modelo contable basado en el costo histórico recuperable y en el concepto de mantenimiento de capital financiero en términos nominales, el Marco Conceptual ha sido desarrollado para que pueda aplicarse a un variado espectro de modelos contables y de concepciones y mantenimiento de capital.

Los objetivos señalados por el Marco Conceptual del IASB (párrafo 1) son:

- a. Asegurar la consistencia de los estándares del IASB ayudando al IASB en el desarrollo de futuras normas, así como en la revisión de las actuales.
- b. Promover la armonización de las regulaciones, normas contables y procedimientos relativos a la presentación de estados financieros.
- c. Ayudar a los emisores de normas contables de cada país en el desarrollo de sus normas.
- d. Asistir a los elaboradores y usuarios en la preparación e interpretación de estados financieros bajo los estándares del IASB y en la solución de los aspectos no cubiertos en las normas.

¹¹Esta revisión de la importancia del Marco Conceptual fue establecida en las revisiones que en 2003 se le hicieron a la NIC 8, párrafo 11.

- e. Colaborar con los auditores en la formación de una opinión sobre si los estados financieros se preparan de conformidad con las normas.

El Marco Conceptual se aplica a la preparación de estados financieros con propósitos generales, especialmente los estados financieros consolidados. Los estados financieros se describen como aquellas informaciones económicas preparadas y presentadas por lo menos anualmente y dirigidas hacia las necesidades comunes de información de una gran variedad de usuarios. Los informes financieros para propósitos especiales caen fuera del alcance de este Marco Conceptual, aunque pueden usarse en la preparación de tales informes.

Usuarios y objetivos de la información financiera

Existe una amplia gama de usuarios de los estados contables que buscan satisfacer diversas necesidades de información. El Marco Conceptual cita siete categorías de usuarios de estados financieros: inversionistas actuales y potenciales, empleados, prestamistas, proveedores, otros acreedores comerciales, clientes, el gobierno y sus instituciones, y el público en general.

El Marco Conceptual declara (normas IASB, párrafo 1) que existen necesidades de información de los estados financieros que son comunes a todos los usuarios, y adicionalmente como los inversionistas son proveedores de capital de riesgo para una entidad, los estados financieros que satisfacen sus necesidades de información cumplirán también la mayor parte de las necesidades de información de otros usuarios.

Debido a que los inversionistas proporcionan capital de riesgo a una entidad, el argumento expresado acerca de que los efectos informativos favorables que se cumplen a favor de los inversionistas, relacionado con la emisión de los estados financieros basado en las necesidades de ellos, también se cumplirán (hasta donde sea procedente); para la mayor parte de las necesidades de otros usuarios, no es obviamente correcto y permite la admisión de algunas preguntas que no están consignadas en el Marco Conceptual. El FASB empleó un texto similar pero no idéntico en el SFAC 1, refiriéndose a «Inversionistas y acreedores». El FASB argumentó que la necesidad de información (o por lo menos los modelos de decisión) de los inversionistas y acreedores son razonablemente bien conocidos, y aun mejor conocidos que aquellos pertenecientes a otros grupos de usuarios como son los clientes y empleados. (Guía Miller de NIC-NIFF, cita textual de la observación, 2005: 2.08 y 2.09).

Todas esas categorías de usuarios confían en que los estados financieros podrán ayudarlos a tomar decisiones en las siguientes situaciones: decidir si comprar, mantener o vender inversiones de capital, evaluar el comportamiento o actuación

de los administradores, juzgar la capacidad de la empresa para satisfacer pagos y suministrar otros beneficios a los empleados, estimar la seguridad de los fondos prestados a la entidad, establecer políticas impositivas, determinar las ganancias distribuibles y los dividendos, preparar y usar estadísticas de la renta nacional o regular actividades de las entidades.

El término “estados financieros” incluye un balance general, un estado de ganancias y pérdidas, un estado de cambios en la situación financiera, y sus notas explicativas. Esta descripción aparentemente resulta contradictoria en la referencia al estado de cambios en la situación financiera, pues la NIC 7 requiere taxativamente un estado de flujos de efectivo. Estas discrepancias aparentes son en parte originadas por el hecho de que el Marco Conceptual no ha sido revisado y actualizado.

El Marco Conceptual se aplica a los estados financieros de toda entidad comercial, industrial, e informe de negocios, ya sea del sector público o privado. Plantea, además, que los estados financieros no suministran toda la información que los usuarios pueden necesitar para tomar decisiones económicas, en parte porque presentan eventos y transacciones pasados mientras que la mayoría de los usuarios toman decisiones que se relacionan con el futuro y porque, además, proveen solamente una cantidad limitada de la información no financiera que necesitan los usuarios.

De acuerdo con el Marco Conceptual, la responsabilidad de la preparación y presentación de estados financieros recae en la gerencia de la empresa. Consecuentemente, la adopción de políticas contables que permitan una presentación razonable de la situación financiera, resultados de gestión y flujos de fondos, también es parte de esa responsabilidad.

El Marco Conceptual expresa que el objetivo de los estados financieros es proporcionar información acerca de la situación financiera, el desempeño y los cambios que se producen en la situación financiera de una entidad que sea de utilidad para una gran variedad de usuarios de los estados financieros en el proceso de tomar sus decisiones económicas y que sirva para evaluar la gerencia o responsabilidades de la administración.

La información de la situación financiera se proporciona principalmente en un balance general. La información acerca del desempeño, capacidad de la empresa para generar utilidades a partir de los recursos en los cuales ha invertido, se proporciona principalmente en el estado de ganancias y pérdidas; mientras que la información de los cambios en la situación financiera se provee «por medio de un

estado separado individualmente»¹². Asimismo, la información suministrada por los estados financieros se complementa con notas y revelaciones suplementarias como parte de los estados financieros.

Hipótesis contables básicas

El Marco Conceptual establece dos supuestos fundamentales (párrafos 22 y 23) sobre los cuales se basa la elaboración de los estados financieros: contabilidad del devengado o acumulativa (excepto el estado de flujos de efectivo) y empresa o negocio en marcha.

Por lo tanto, este Marco Conceptual es de aplicación exclusiva a aquellos estados financieros que cumplan dichas hipótesis.

La base de acumulación o devengado, en preferencia de una base de efectivo, sostiene que los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren —no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente de efectivo— y que es muy útil para la toma de decisiones económicas de los usuarios de los estados financieros.

El supuesto de empresa o negocio en marcha plantea que los estados financieros se preparan sobre la base de que la entidad se encuentra en funcionamiento y que continuará sus actividades operativas en el futuro previsible. Si la entidad tiene la intención o necesidad de liquidar la empresa o reducir en un grado importante la escala de sus operaciones, los estados financieros deberían ser preparados sobre una base distinta, la que debe ser revelada adecuadamente.

Características cualitativas de la información contable

El Marco Conceptual (párrafos 24-39) menciona cuatro características cualitativas principales: comprensibilidad, relevancia, confiabilidad y comparabilidad. La materialidad o importancia relativa se menciona como un aspecto de relevancia.

La comprensibilidad es una cualidad esencial de la información suministrada por los estados financieros. La información debe ser presentada de manera que sea fácilmente comprensible para usuarios que tengan un conocimiento razonable de las actividades comerciales y económicas, del mundo de los negocios y conocimientos de contabilidad, y un deseo de estudiar la información de manera diligente. La información que es aplicable a asuntos complejos no debe ser excluida simplemente porque puede parecer demasiado difícil de entender para algunos usuarios, puesto que la relevancia es más importante que la comprensibilidad de los asuntos complejos.

¹²El Marco Conceptual no establece una posición en cuanto a qué tipo de estado de cambios en la situación financiera se requiere.

La información contenida en los estados financieros es relevante cuando influye en las decisiones económicas de los usuarios. Esta influencia se puede dar mediante la evaluación de eventos pasados, presentes o futuros relacionados con la empresa o bien confirmando o corrigiendo evaluaciones pasadas.

El Marco Conceptual precisa que, a veces, la naturaleza de una partida contable es suficiente para determinar su relevancia prescindiendo de la materialidad o importancia relativa en el sentido cuantitativo. La información es material si su omisión o declaración errónea puede influir en las decisiones económicas de los usuarios (Marco Conceptual, párrafo 26). En ese sentido, la característica central es la relevancia y la materialidad debe interpretarse como una guía para la primera. La oportunidad es otro componente de la relevancia. Para que sea útil, la información tiene que ser suministrada a los usuarios dentro de un tiempo razonable que les signifique una contribución a su toma de decisiones.

La información contenida en los estados financieros es confiable si es neutral (libre de errores materiales, de sesgos o prejuicios). Si es imparcial, es útil y los usuarios pueden confiar que ella es la representación fiel de los eventos y las transacciones que pretende representar o de lo que puede esperarse razonablemente que represente. La información no es confiable cuando deja de ser neutral, es decir cuando de manera intencional está diseñada para influir las decisiones con el objeto de lograr un resultado predeterminado. Además, para ser confiable, la información incluida en los estados financieros debe ser completa; una omisión mario Díaz Durán, Jorge José gil y Percy VÍlchez puede suponer que la información sea falsa o equívoca, y por lo tanto no fiable.

Asimismo, para que los estados financieros representen fielmente las transacciones y demás sucesos se deben presentar de acuerdo con su realidad económica y no solamente según su forma legal. La representación fiel, la sustancia antes que la forma, la neutralidad (libre de prejuicios), la prudencia (sujeto a neutralidad), y la integridad se consideran condiciones necesarias de la confiabilidad.

La confiabilidad es afectada por el uso de estimaciones y por las incertidumbres asociadas con algunos de los elementos que se reconocen y miden en los estados financieros. Es entonces que debemos actuar con prudencia al elaborar los estados financieros en los juicios que se necesitan para hacer los estimados que se requieren en condiciones de incertidumbre, de manera tal que los activos o los ingresos y los pasivos o los gastos no se expresen en exceso o defecto. Sin embargo, solo se puede ejercer prudencia en el contexto de las otras características cualitativas que se encuentra en el Marco Conceptual, particularmente la relevancia y la representación

fiel.

La información debe presentarse en forma comparativa, de manera que permita que los usuarios observen la tendencia en la situación financiera y desempeño de una entidad. La comparabilidad también se sustenta en la aplicación uniforme de políticas contables en la presentación de estados financieros. Lo anterior no significa que las empresas no puedan modificar sus políticas contables, en tanto existan otras más relevantes y confiables.

El Marco Conceptual plantea que la información relevante y confiable está sujeta a restricciones, que si bien no son características cualitativas, deben ser tenidas en consideración al momento de la preparación de los estados financieros.

La primera restricción es la oportunidad: un retraso en la presentación de la información puede hacer perder su relevancia. Debe buscarse un equilibrio entre relevancia y fiabilidad, ya que para que la información sea suministrada a tiempo, a veces es necesario presentarla antes que se conozcan todos los aspectos de una transacción o suceso, perjudicando su fiabilidad; otras veces, la consideración de todos los aspectos hace que se demore la información, siendo esta muy confiable, pero de poca utilidad para la toma de decisiones.

La segunda restricción está referida a la relación costo-beneficio: si bien es cierto que la evaluación de los beneficios y costos es un proceso de juicios de valor, se debe centrar en que los beneficios provistos por la información a los usuarios debe de exceder los costos de suministrarla. Esto hace que sea difícil establecer una evaluación objetiva al respecto y que tanto los emisores como los usuarios, deben ser conscientes de dicha restricción.

Por último, es necesario alcanzar un adecuado equilibrio entre las características cualitativas de modo de cumplir el objetivo de los estados financieros, siendo en cada caso particular considerado una cuestión de juicio profesional.

La aplicación de las principales características cualitativas y de las normas contables apropiadas debe dar lugar a que los estados financieros transmitan una imagen fiel o una presentación razonable de tal información.

Sobre la base de lo indicado, se presenta el Cuadro 1 que muestra la jerarquía de las características cualitativas de la información contable, de acuerdo a lo señalado por el IASC.

- Pasivos: es una obligación presente de la entidad, surgida de acontecimientos pasados, mediante acuerdo contractual del cual se espera tenga como resultado

un desembolso de recursos.

- **Patrimonio:** es la parte residual en el activo de la entidad después de deducir todos sus pasivos.

La situación financiera comprende varios atributos, incluyendo liquidez, solvencia, el apalancamiento financiero, la estructura del activo, etcétera. Mientras cada uno de estos atributos se puedan medir, no queda claro lo que se quiere interpretar con «medición» de la situación financiera como tal, que es la terminología utilizada por el Marco Conceptual. Un término como «evaluación de la situación financiera» sería más apropiado (Guía Miller de NIC-NIIF, cita textual de la observación 2005: 2.15).

Los elementos relacionados con el desempeño, son definidos en el Marco Conceptual de la siguiente manera:

- **Ingresos:** es el aumento de beneficios económicos durante el periodo contable en la forma de aumentos de activos o disminuciones de pasivos que tienen como resultado un aumento de patrimonio, aumentos que no sean aquellos relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.
- **Gastos:** son las disminuciones de beneficios económicos durante el periodo contable en forma de desembolsos o agotamientos de activos o pasivos incurridos que tienen como resultado disminuciones de patrimonio, disminuciones que no sean aquellas relacionadas con distribuciones realizadas a los propietarios de ese patrimonio (Marco Conceptual, párrafo 70).

Los ingresos y gastos se pueden presentar de diferentes maneras en el estado de ganancias y pérdidas para proporcionar una información apropiada. Los ingresos abarcan los ingresos corrientes (operacionales) y los ingresos extraordinarios (ingresos extraordinarios no realizados, la venta de activos no corrientes). Los gastos abarcan los ingresos corrientes (operativos) y los gastos extraordinarios (pérdidas extraordinarias surgidas de desastres, la venta de activos no corrientes).

Las NIC requieren que determinados ingresos extraordinarios no realizados se incluyan directamente con el patrimonio (por ejemplo, el excedente de la revaluación del activo fijo) hasta que ocurra la realización.

Reconocimiento y medición de los elementos de los estados financieros

El reconocimiento de los elementos de los estados financieros (Marco Conceptual, párrafo 82-98) es el proceso de registrar una partida contable en los estados financieros (el reconocimiento está sujeto a la materialidad) que cumpla la definición de un elemento y satisfaga los dos criterios de reconocimiento: a) es probable que algún

beneficio económico futuro asociado con la partida, fluirá hacia o desde la entidad; y b) la partida tiene un costo o valor que se puede medir con fiabilidad. La valorización del grado de probabilidad del flujo de beneficios económicos futuros se realiza cuando están preparados los estados financieros. Si no se cumplen estos extremos, la partida no debe incluirse en los estados financieros, pero puede incluirse en notas explicativas.

El Marco Conceptual expone tres criterios a adoptar para el reconocimiento de los gastos: apareamiento o correlación en el mismo momento de gastos con ingresos se reconoce en forma sistemática y racional, si se puede asociar el gasto a un ingreso solo en forma genérica o indirecta, y el reconocimiento inmediato, si no se está en ninguna de las dos situaciones anteriores.

La medición es el proceso de asignación de las cantidades monetarias a los elementos de los estados financieros (Marco Conceptual, párrafos 82-98). El Marco Conceptual del IASB es descriptivo y evita ser preceptivo en el tratamiento de la medición de los elementos. Dicho documento cita un número de diferentes bases de medición y enfatiza que la base de medición comúnmente adoptada es la de costo histórico, generalmente combinada con otras bases de medición. Un ejemplo se da cuando se registran los inventarios al costo histórico o al valor neto realizable, el que sea menor. El Marco Conceptual define cuatro bases de medición distintas: el costo histórico, el costo corriente (de reemplazo o convenido), el valor neto realizable y el valor presente.

En el costo histórico los activos se registran por el importe de efectivo y otras partidas que representa obligaciones, o por el valor razonable de la contrapartida entregada a cambio en el momento de la adquisición. Los pasivos se registran por el valor del producto recibido a cambio de incurrir en una deuda o, en algunas circunstancias, por las cantidades de efectivo y otras partidas equivalentes que se espera pagar para satisfacer la correspondiente deuda en el curso normal de la operación.

En el costo corriente los activos se miden por el importe de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, que debería pagarse si se adquiriese en la actualidad el mismo activo u otro equivalente. Los pasivos se miden por el importe sin descontar de efectivo u otras partidas de efectivo que se precisaría para pagar el pasivo en el momento presente.

En el valor neto realizable, los activos se miden por el importe de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo que podrían ser obtenidas en el momento presente por la venta no forzada del mismo. Los pasivos se miden por sus valores de liquidación, es decir por los importes, sin descontar, de efectivo u otros equivalentes al efectivo

que se requeriría para liquidar el pasivo en el momento presente.

En el valor presente, los activos se miden a su valor presente, descontando las entradas netas de efectivo que se espera genere la partida en el curso normal de la operación. Los pasivos se miden a su valor presente, descontando las salidas netas de efectivo que se espera necesitar para pagar tales deudas, en el curso normal de la operación.

En diversas normas contables se hace referencia al valor razonable, que es el precio por el que puede ser adquirido un activo o pagado un pasivo entre partes interesadas, debidamente informadas, en una transacción en condiciones de libre competencia. El valor razonable es calculado por referencia a un valor de mercado fiable.

Conceptos de mantenimiento del capital y la determinación de la utilidad

El reconocimiento y medición de los ingresos y gastos y, por tanto, la utilidad dependen en parte de los conceptos de capital y mantenimiento de capital utilizados al elaborar los estados financieros. El Marco Conceptual del IASB evita también ser preceptivo en el tratamiento para el mantenimiento de capital. El Marco Conceptual identifica dos conceptos principales de capital: el concepto financiero y el concepto físico.

La mayoría de las empresas, al preparar sus estados financieros, adoptan un concepto financiero de capital a mantener. El concepto financiero de capital puede tener dos formas: el dinero invertido (nominal financiero) o el de poder adquisitivo (real financiero). En cada caso, el capital es identificado con el patrimonio de la entidad y con sus activos netos medidos en estos términos. Si, por el contrario, se adopta un concepto físico de capital, se considera la capacidad productiva o habilidad operativa de la entidad representado en sus activos netos. La mayoría de empresas adoptan un concepto financiero de capital, normalmente como capital financiero nominal.

La elección de un concepto de capital está vinculada con el concepto de mantenimiento de capital que sea más útil y que a continuación se describe:

Mantenimiento del capital financiero: bajo este concepto un beneficio se obtiene solo si el importe monetario de los activos netos al final del periodo excede el importe monetario de los activos netos al inicio del periodo, después de excluir las aportaciones de los propietarios y las distribuciones hechas a los mismos en ese periodo. El mantenimiento del capital financiero puede ser medido en unidades monetarias nominales o en unidades de poder adquisitivo constante. Este criterio, no exige ninguna base de medición en particular.

Mantenimiento del capital físico: bajo este concepto un beneficio se obtiene solo si la capacidad productiva de los activos netos al final del periodo excede la capacidad productiva de los activos netos al inicio del periodo, después de excluir las distribuciones y las aportaciones de los propietarios durante ese periodo. Este criterio, exige la adopción del costo corriente como base de medición contable.

El modelo contable utilizado para la preparación de los estados financieros estará determinado por la selección de las bases de medida y del concepto de mantenimiento del capital. Este Marco Conceptual es aplicable a una amplia gama de modelos contables, suministrando una guía al preparar y presentar los estados financieros por medio del modelo escogido. En el momento presente, no hay intención por parte del Consejo del IASB de prescribir un modelo particular, salvo en circunstancias excepcionales, tales como las que se dan en empresas que presentan sus estados financieros en la moneda de una economía hiperinflacionaria

2.3.4. Análisis del marco conceptual de las normas FASB

Antecedentes y pronunciamientos técnicos

Los antecedentes relacionados con la emisión de las Normas Nacionales de los Estados Unidos de América se centran en la Asociación Americana de Contadores Públicos (AAPA, por sus siglas en inglés), uno de los organismos más importantes en pronunciamientos autorizados en principios contables; el cual, por el año 1917, fue reorganizado pasando a denominarse Instituto Americano de Contadores (AIA, por sus siglas en inglés), y tomando en 1957 el nombre actual de Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA, por sus siglas en inglés).

Al respecto, el AIA, en 1920, crea el Comité de Terminología, emitiendo once Boletines de Terminología Contable, llamados ATB, con la finalidad de recopilar y clasificar los distintos conceptos contables utilizados hasta ese momento. Este Comité tuvo vigencia hasta 1929. Con la profunda crisis económica de 1929 producto del crack bursátil de Nueva York, los Estados Unidos prestan gran importancia al tema contable. Por ello, entre 1930 y 1933, el AIA y la Bolsa de Valores de Nueva York crean un comité cuyo objetivo era aconsejar a la Bolsa en temas contables. En 1938 este Comité, se unificó junto con los otros del AIA, en un comité denominado Comité de Procedimientos Contables (CAP, por sus siglas en inglés) para abordar temas contables específicos. El Comité de Procedimientos Contables, desde 1938 a 1959 emitió 51 Boletines de Investigación Contable (ARB, por sus siglas en inglés).

En 1959 el Comité de Terminología del AICPA y el Comité de Procedimientos Contables (CAP) fueron sustituidos por la Junta de Principios Contables (APB, por

sus siglas en inglés) del AICPA, con el fin de resolver temas contables específicos y desarrollar una estructura teórica contable con un marco amplio de principios contables coordinados y estructurados sobre la base de postulados contables.

Las declaraciones del APB se denominan APB opiniones. Desde 1959 hasta 1972, la Junta de Principios Contables, emitió 31 Opiniones de Principios Contables (APB Opinions). Durante la década de 1960, el APB fue duramente criticado por el gobierno y sector empresarial, principalmente por contar con miembros que participaban de la emisión de normas contables y mantenían vinculación laboral con el sector empresarial, lo que generaba conflictos de intereses, y adicionalmente, por la conceptualización de su normativa contable.

Por ello, en 1971, el AICPA creó un grupo de estudio para revisar la polémica establecida en la conceptualización de su normativa (positivismo versus normativismo) y para evaluar el conflicto de intereses. Los estudios de este grupo, presidido por Francisco Wheat, concluyeron en 1972 y recomendaron la creación de la Junta de Normas de Contabilidad Financiera (Financial Accounting Standards Board, FASB, por sus siglas en inglés).

En 1973 y con la finalidad de suplir la falta de eficiencia del APB, en lo relativo al Marco Conceptual (García Castañeda 2003: 61), se reemplaza este organismo por el FASB, cuya primera meta fue formular un sistema coherente e interrelacionado de objetivos y bases fundamentales que pudieran conducir a la emisión de normas consistentes que indicaran la naturaleza, función y límites de la información financiera.

El FASB se constituyó en un Organismo Profesional Contable privado, encargado de elaborar normas contables, compuesto por miembros que están remunerados y que trabajan a dedicación exclusiva. El FASB es un organismo independiente, no forma parte del AICPA como sí lo fue su antecesor.

El FASB es el órgano autorizado por la profesión contable para emitir Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (US GAAP) según consta en la Regla 203 del Código Ética del AICPA y de acuerdo a las directrices de la US.SEC (Securities and Exchange Commission, en inglés), agencia del Gobierno de los Estados Unidos de América que reafirma la política de dependencia de la SEC al sector privado para la emisión de normas contables. Los US GAAP son los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de los Estados Unidos de América. En la actualidad, estos principios son emitidos por la Junta de Normas de Contabilidad Financiera (FASB).

A la fecha, el marco normativo del FASB está constituido por un Marco Conceptual

expuesto en FASB conceptos, los pronunciamientos de FASB conocidos por el nombre de Declaraciones sobre Normas de Contabilidad Financiera y las Interpretaciones de FASB. El cuerpo normativo contable es el siguiente:

- Declaraciones sobre Conceptos de Contabilidad Financiera (SFAC, por sus siglas en inglés).
- 163 Declaraciones sobre Normas de Contabilidad Financiera de FASB (SFAS, por sus siglas en inglés).
- 48 Interpretaciones de FASB (FIN, por sus siglas en inglés).
- Diversos APB y ARB que a la fecha siguen vigentes.

El Marco Conceptual del FASB ha precisado que, de presentarse inconsistencias entre el Marco Conceptual y las Normas, prevalecen las normas de contabilidad.

Declaraciones del Marco Conceptual FASB

Después de doce años de trabajo, en 1985, el FASB emitió sus «Declaraciones de Conceptos sobre Contabilidad Financiera», cuya finalidad es poner de manifiesto los objetivos y fundamentos que constituyen la base para el desarrollo de las normas de contabilidad financiera y presentación. Estas Declaraciones de Conceptos constituyen el Marco Conceptual del FASB.

Las Declaraciones se pueden estructurar en diversos conceptos que se abordan pero que se pueden constituir en los siguientes: usuarios y objetivos de los estados financieros, las hipótesis contables básicas, las características cualitativas de la información contable, elementos de los estados financieros, y reconocimiento y medición de los elementos de los estados financieros.

El FASB define su Marco Conceptual (Bellostas 1992: 79) como un entramado lógico deductivo donde se interrelacionan objetivos y conceptos que proporcionan coherencia y credibilidad al proceso de normalización e información externa útil para la toma de decisiones al usuario externo.

Usuarios y objetivos de la información financiera

El SFAC 1 señala que los principales usuarios de la información financiera son aquellos que basan sus decisiones en sus relaciones con las entidades y en el conocimiento que poseen acerca de ellas. La lista de los principales usuarios de la información indicados son: propietarios, acreedores, proveedores, inversionistas potenciales, clientes, empleados, administradores, directores, analistas financieros, abogados, economistas,

autoridades tributarias, organismos controladores, legisladores, asociaciones de comercio, profesores y estudiantes, y público en general.

Los objetivos de la información contable (SFAC 1, emitido en 1978) precisados en las declaraciones del FASB son los siguientes:

- a. La información financiera debe suministrar información útil para ayudar a actuales o potenciales inversionistas, acreedores y otros usuarios, a tomar decisiones racionales de inversión, créditos y otras similares y la información debe ser comprensible para aquellos que tienen una comprensión razonable de los negocios y actividades económicas y se encuentren dispuestos a estudiar y evaluar la información con razonable diligencia.
- b. La información financiera permitirá un conocimiento de la situación financiera de la empresa y servirá para ayudar a los inversionistas, acreedores y otros usuarios a evaluar su liquidez y solvencia, un conocimiento del desempeño económico durante un periodo a través de la información relativa de rendimiento y resultados de la empresa.
- c. La información financiera debe brindar información que ayude a los inversionistas y acreedores actuales y potenciales y otros usuarios en la evaluación de los montos, oportunidad e incertidumbre de los ingresos de fondos prospectivos provenientes de aportes, préstamos, dividendos, intereses o recursos autogenerados, y la correcta utilización de los flujos de efectivo de manera de no afectar su liquidez y solvencia.

En nuestra opinión, el término «información financiera» es más amplio que el término «estados financieros» aunque se debe definir y delimitar qué es y qué no es información financiera. Así, por ejemplo, un presupuesto de caja es usualmente circunscrito al concepto de información financiera, pero no es una información sujeta al campo normativo del FASB.

El FASB tiene una marcada orientación a atender la demanda de información del usuario en materia de flujos de efectivo tales como: recursos disponibles, el efecto de las transacciones en efectivo y el nivel de financiamiento generado. En este sentido, se observa una clara evolución del concepto de información financiera relevante hacia los flujos de efectivo en detrimento del patrimonio.

Hipótesis contables básicas

Las hipótesis contables básicas están presentes en todo el modelo contable del sistema normativo definido. Aunque generalmente se definen como principios,

epistemológicamente no corresponden a esa categoría; por el contrario, son supuestos o proposiciones fundamentales concernientes al medio económico y social en que se desarrolla la contabilidad.

De acuerdo al Marco Conceptual del FASB, las hipótesis contables orientan las bases desde las cuales se puede desarrollar el modelo contable, y sobre las que descansan las características cualitativas de la información contable, los elementos de los estados financieros y los criterios de reconocimiento y medición de los elementos de los estados financieros. Las seis hipótesis básicas son: entidad económica, empresa en marcha, unidad monetaria estable, mercado de libre competencia, periodicidad, y base de devengado.

La hipótesis de entidad económica se refiere a que la empresa debe ser considerada como una entidad económica separada y distinta de sus propietarios y de cualquier otra unidad de negocios. Empresa en marcha alude a que la entidad se considera como una empresa en marcha, es decir, que va a continuar sus actividades operativas en el futuro previsible. Unidad monetaria estable, significa que las transacciones y hechos contables deben ser medidos utilizando un denominador común y unidades monetarias estables, aunque excepcionalmente se puede utilizar la unidad monetaria de poder adquisitivo constante. La hipótesis de mercado de libre competencia se refiere a que las transacciones que se han realizado en un mercado de libre competencia, se hacen entre dos partes independientes y capaces de defender sus propios intereses. Periodicidad atañe a que el periodo mínimo normal para entregar esta información debe ser un año, aunque las empresas pueden preparar información en periodos de tiempo más cortos de acuerdo a sus necesidades de información. Por último, la base de devengado significa que los efectos de las transacciones y demás hechos contables se reconocen cuando ocurren independientemente del flujo financiero del cobro o pago por la transacción.

Respecto a las hipótesis planteadas por el FASB, debemos precisar que las que se deben plantear en el marco conceptual deben ser los supuestos fundamentales en que opera el modelo contable y deben provenir de bases de la práctica contable y no de supuestos del mundo de los negocios y que le pertenecen también a otros campos del conocimiento, tales como la administración, la economía, etcétera. Al respecto, las hipótesis entidad económica, unidad monetaria estable, mercado de libre competencia y periodo constituyen conceptos contables del mundo de los negocios donde se desarrolla la norma contable y no son parte de la normativa, por el contrario, son parte de la teoría contable.

Características cualitativas de la información contable

El SFAC 2 establece las características cualitativas de la información contable (SFAC 2, emitido en 1980) y precisa, además, el orden de jerarquía entre ellas. A partir de la tesis de que la información debe ser útil para un propósito determinado del usuario, se definen las características cualitativas que hagan útil dicha información. De esto se deriva que pueden existir diferentes tratamientos contables posibles para el reconocimiento de un determinado hecho contable; ante esto debe elegir aquel que sujeta a las consideraciones mario Díaz Durán, Jorge José Gil y Percy Vilchez sobre su costo, entregue la información más útil para la toma de decisiones por parte de los usuarios de la información contable.

En esta declaración se precisan once características cualitativas de la información contable siendo la relevancia y la fiabilidad de la información, los ejes principales en que se transforman la base del resto de las cualidades de la información contable.

Según el FASB, la información contable debe poseer simultáneamente cuatro características primarias y secundarias. Las características primarias son la relevancia y la confiabilidad y las secundarias son la comparabilidad y consistencia. Estas características se basan a su vez en otras cualidades y en algunas restricciones. El cuadro 2 muestra la jerarquía de las características cualitativas de la información contable, de acuerdo a lo señalado por el SFAC 2.

Considerando que la información contable debe ser útil en el proceso de toma de decisiones, por ello se precisa como característica específica para los usuarios la comprensibilidad. Es decir, que la información contable debe ser fácilmente comprensible por los usuarios con conocimiento razonable de los negocios y actividades económicas y con voluntad de estudiar con razonable diligencia. No obstante, la información sobre temas complejos debe ser incluida por razones de su relevancia, a pesar que sea difícil su comprensión para ciertos usuarios. La característica de comprensibilidad sirve de enlace entre las diversas características de los usuarios de los informes contables y las características específicas de la información contable.

Las características primarias de la información contable son: relevancia y confiabilidad. A fin de que la información sea relevante, tiene que poseer la capacidad de generar una diferencia para usuarios de la información contable. Se considera que una información es relevante cuando su conocimiento impulsa a tomar o a variar una decisión. Para ello, la cualidad de relevancia, tiene su sustento en tres requisitos o cualidades: que la información posea valor predictivo, valor confirmatorio y que sea oportuna.

Para que la información contable sea confiable, debe estar razonablemente libre de errores o prejuicios y representar fehacientemente lo que persigue representar. Para ello, la cualidad de confiabilidad requiere el cumplimiento de tres requisitos o cualidades: que la información sea verificable, neutral y que represente una imagen fiel.

Por otra parte, las características secundarias de la información contable son comparabilidad y consistencia. La característica de comparabilidad permite a los usuarios identificar las similitudes y diferencias entre dos grupos de hechos económicos debido a que tales similitudes y diferencias no fueron distorsionadas por el uso de políticas contables diferentes.

La comparabilidad tiene como requisito: la uniformidad que significa que debe seguirse la aplicación uniforme de políticas contables en la preparación y presentación de información contable. Ello no significa que las empresas no puedan modificar políticas contables en tanto existan otras más relevantes y confiables.

La característica de consistencia se refiere al uso de los mismos procedimientos contables, ya sea de periodo a periodo dentro de una entidad o en un solo periodo en todas las entidades.

Las características de la información contable que han sido comentadas deben ser consideradas a la luz de dos restricciones: la relación costo-beneficio que implica revelar información que brinde beneficios a los usuarios que superen los costos de prepararla y la significatividad que implica revelar aquella información que sea significativa.

Elementos de los estados financieros

El SFAC 6 establece los elementos de los estados financieros (SFAC 6, emitido en 1985), que agrupan por categorías las diversas características de los recursos económicos que se encuentran presentes o fluyen hacia la entidad.

En el caso del balance general, los elementos que miden la situación financiera son el activo, pasivo, patrimonio, aportes de capital, retiros de capital, resultado global. En el estado de ganancias y pérdidas, los elementos son los ingresos, los gastos, ganancias y pérdidas.

El activo se define como los recursos propios o controlados por la empresa como consecuencia de transacciones pasadas que probablemente generarán beneficios económicos futuros. El pasivo se define como las obligaciones presentes de la entidad a favor de terceros que probablemente significarán un sacrificio económico, pero que

persiguen un beneficio futuro.

El patrimonio es el monto residual de los activos de una entidad, después de deducir las obligaciones.

Los aportes de capital son los aumentos en el patrimonio de una entidad que provienen de los aportes que efectúan los accionistas o socios. Otra forma de aumento de capital es la capitalización de utilidades o reservas.

Los retiros de capital son las disminuciones en el patrimonio como consecuencia de la transferencia de activos o la prestación de servicios o pasivos asumidos por la institución a favor de los accionistas o propietarios.

El resultado global es el cambio en el patrimonio de la empresa como consecuencia de transacciones realizadas por esta, excluyendo los aportes o retiros de los accionistas o propietarios.

Los ingresos son las entradas de dinero u otros aumentos del activo o disminución del pasivo, como consecuencia de actividades propias del giro de la entidad.

Los gastos son las salidas de efectivo u otras disminuciones de activo, o aumentos de pasivos, necesarios para el desarrollo de la empresa y que ayudan a generar los ingresos.

Las ganancias son los incrementos en el patrimonio derivados de hechos extraordinarios, ajenos al giro de la entidad.

Las pérdidas son las disminuciones en el patrimonio de la entidad derivadas de hechos extraordinarios, ajenos al giro de la entidad.

El Marco Conceptual no identifica ningún elemento exclusivo del estado de cambios en el patrimonio neto ni del estado de flujos de efectivo, pero ambos sí combinan elementos del balance general y del estado de ganancias y pérdidas.

Reconocimiento y medición de los elementos de los estados financieros

El SFAC 5 establece los criterios de reconocimiento de los estados financieros (SFAC 5, emitido en 1984). El criterio de reconocimiento es el proceso de registro de una partida en los estados financieros de una entidad como un activo, pasivo, patrimonio, ingresos, gastos, ganancias y pérdidas. Debe reconocerse toda partida que cumpla la definición de elemento siempre que:

- La partida se identifique con un elemento de los estados financieros.
- La partida tenga un costo o valor que pueda ser medido en términos monetarios.

- La partida tenga valor informativo, es decir relevancia para los usuarios de la información contable.
- La información debe ser registrada y presentada con confiabilidad.

Estos criterios de reconocimiento (García Castañeda 2003: 89) deben ser cumplidos en su totalidad y en el mismo orden en que han sido enunciados.

Respecto a los criterios de medición de los elementos de los estados financieros, el SFAC 5 señala que las bases de medición o determinación de los importes monetarios en los que se reconocen los elementos de los estados financieros son: costo histórico, costo de reposición, valor de mercado, valor neto de realización y valor presente de los flujos de caja.

El costo histórico es el precio pagado o adeudado por activos a la fecha de adquisición.

Los pasivos incluyen obligaciones que son medidos según los beneficios históricos recibidos cuando la obligación fue contraída.

El costo de reposición es el precio que se pagaría para reponer un activo o uno similar. El valor de mercado es el precio que se podría obtener al vender un activo en una liquidación ordinaria. El valor neto de realización es el monto que se espera recibir o pagar en la conversión de activos o pasivos, mediante sus costos directos de realización.

El valor presente es el monto de los futuros flujos de caja descontados.

Con relación a este punto, el FASB no indica un criterio de medición preferible para todos los activos y pasivos. Esta declaración sugiere la utilización de diferentes criterios y la Junta del FASB debe seleccionar el criterio adecuado en cada caso particular, considerando el que entregue una información más útil y a un precio razonable.

Debemos precisar que el modelo contable estadounidense se basa fundamentalmente en el criterio de medición a costos históricos, debido a que se consideraba como el más objetivo y confiable y, en casos específicos, se utilizan los otros criterios de medición. La preferencia por el costo histórico (Bellostas 1982: 83) tiene su fundamento en la falta de tratamiento de la incertidumbre, potenciando de esta manera, la fiabilidad de la información.

El FASB al establecer como criterio de medición preferente el costo histórico y la hipótesis contable base del devengado no resulta operativo para proporcionar información útil sobre los flujos de caja futuros y su evolución, pero estos criterios e

hipótesis permiten obtener información básica para su preparación.

Conceptos de mantenimiento del capital y la determinación de la utilidad

La Declaración 5 sobre reconocimiento y medición en los estados financieros plantea las siguientes definiciones:

Mantenimiento del poder adquisitivo del capital financiero: se determina calculando el beneficio por la diferencia entre los fondos propios iniciales y finales, excluyendo las operaciones de los propietarios. El mantenimiento del poder adquisitivo puede ser evaluado en unidades monetarias nominales o de poder adquisitivo constante.

Mantenimiento del poder adquisitivo del capital físico: se determina calculando el beneficio por la diferencia entre capacidad física productiva o capacidad operativa de la empresa, medida como los fondos necesarios para financiar dicha capacidad, al final y principio del periodo, excluyendo operaciones con los propietarios.

2.3.5. Diferencias entre ambos marcos conceptuales

Caracterización normativa comparativa

Encontramos dos aspectos que diferencian la normativa contable emitida por el IASB de la emitida por el FASB. A grandes rasgos tenemos que:

Los estándares del IASB se orientan a establecer normas basadas en principios, con ciertas orientaciones limitadas para su aplicación, mientras que las normas FASB establecen normas basadas en reglas, con orientaciones específicas para su aplicación. Esto hace que mientras las normas FASB brindan un nivel de detalle muy amplio para abarcar el mayor espectro de casos posibles intentando no dejar aspectos libres a la interpretación de los usuarios, los estándares del IASB plantean normas generales, dejando libres a interpretación de cada emisor los casos particulares.

Los estándares del IASB, en general, ofrecen más alternativas de elección que las normas FASB, a través de los llamados «tratamiento por punto de referencia» y «tratamiento alternativo permitido».

La preocupación por parte de la normativa contable estadounidense de abarcar la mayor cantidad de casos posibles como forma de evitar abusos por parte de los emisores, se ha visto conmovida por los sucesivos escándalos contables ocurridos en dicho país en los últimos años, lo que ha llevado a cuestionar al enfoque basado en reglas como causante de los fraudes mencionados.

Las diferencias generales mencionadas tienen su reflejo en la amplitud de los marcos

conceptuales respectivos. Mientras el del IASB define conceptos y establece principios generales que deberán ser tenidos en consideración al momento de emitir las normas contables, el marco conceptual del FASB define conceptos y establece reglas mucho más específicas.

El IASB establece que al momento de desarrollar las normas contables se deberá guiar por su marco conceptual. Recordemos que el marco conceptual no es una norma internacional de contabilidad y por tanto no define reglas para casos particulares de medición o exposición.

Por su lado el Marco Conceptual del FASB ocupa el último nivel en la jerarquía normativa de dicho organismo, al ser utilizado solo como soporte o guía en sus deliberaciones. Recordemos que el propio documento declara que no establece principios de contabilidad generalmente aceptados.

Principales diferencias entre los marcos conceptuales

En esta sección, identificamos las principales diferencias entre los marcos conceptuales vigentes.

Impacto del marco conceptual en las mediciones de los estados financieros

El diseño del modelo conceptual de las normas tiene un impacto importante en la medición de diversas partidas de los estados financieros. A continuación detallamos algunas diferencias:

- a. En la medición de las existencias, los estándares del IASB señalan que se valoran al costo de adquisición o valor neto de realización, el menor; y a la vez, las normas FASB señalan que se valoran al costo de adquisición o valor de mercado, el menor (el valor de mercado es el menor del costo de reposición y el valor neto realizable menos el margen de rentabilidad normal).
- b. En la medición del inmovilizado material, los estándares del IASB señalan que se pueden utilizar tanto el costo de adquisición como el valor razonable (se permiten las revaluaciones); y las normas del FASB generalmente utilizan el costo de adquisición y no permiten las revaluaciones.

La convergencia entre ambos marcos conceptuales

Antecedentes de convergencia de marcos conceptuales

En septiembre de 2002 se realizó un encuentro entre el FASB y el IASB en el que se emitió el Acuerdo de Norwalk a partir del cual se planteó la necesidad de desarrollar

estándares contables de alta calidad que puedan ser usados para estados financieros domésticos, y para estados financieros a presentar en el exterior.

Ambas instituciones se comprometieron a realizar sus mejores esfuerzos para:

- hacer sus estándares para estados financieros compatibles entre sí lo más posible;
- coordinar sus programas de trabajos futuros para que una vez lograda la convergencia, la misma se mantenga;

En sus reuniones de abril y octubre de 2005, el FASB y el IASB reafirmaron su intención de convergencia, estableciendo un juego común de estándares de alta calidad.

El 27 de febrero de 2006, ambas instituciones acordaron una hoja de ruta para la convergencia entre NIIF y US GAAP, para el periodo 2006-2008 y firmaron un memorándum de entendimiento.

En el mismo se reconoció la importancia de este documento para lograr la remoción de la necesidad del requerimiento de conciliación para las empresas extranjeras que cotizan en Estados Unidos de Norteamérica y que utilizan NIIF.

En esta hoja de ruta se plantea:

- Convergencia de corto plazo, con estándares a ser examinadas separadamente por el IASB y el FASB
- Tópicos ya incluidos en la agenda activa (del FASB y del IASB)

Este trabajo planificado ocurrirá en el contexto de un trabajo conjunto sobre sus respectivos marcos conceptuales.

Como parte de este proyecto del marco conceptual se ha definido temas relacionados con el rango de los atributos de medición (incluyendo el costo y el valor razonable).

El objetivo de este proyecto es desarrollar un mejor marco conceptual, que sea común para ambas entidades, y que proporcione una base sólida para el desarrollo de futuras normas de contabilidad.

Dicho marco es indispensable para que el IASB y el FASB cumplan con el objetivo de elaborar las normas de contabilidad que, basadas en principios, coherencia interna, y en la convergencia internacional, conduzcan a la elaboración y presentación de informes financieros que proporcionen información útil a los proveedores de capital en el proceso de tomar decisiones.

Programa del trabajo conjunto sobre el marco conceptual

En una reciente conferencia de un miembro del IASB¹³ se planteó las siguientes fases y estados actuales de cumplimiento o determinados cumplimientos esperados.

a) Fases iniciadas

Fase - Descripción Estado actual o esperado

A - Objetivo y La publicación de capítulos finales de características esta fase en el último trimestre de 2009 cualitativas

B - Elementos y Publicación del DP (Borrador de disreconocimiento cusión) en la segunda mitad de 2010 de los elementos

C - Medición Publicación del DP (Borrador de discusión) en el último trimestre de 2009

D - Entidad que Publicación del ED (Borrador de norinforma ma) en el último trimestre de 2009

b) Fases aún no iniciadas

Las fases aún no iniciadas en este proyecto son:

- aspectos de presentación y revelación,
- propósito,
- aplicación para entes sin fines de lucro y
- otras cuestiones pendientes varias.

En cada fase se planifican los documentos que tratarán durante las sesiones públicas. Las juntas toman en cuenta los comentarios públicos. En la actualidad solo las cuatro primeras fases están activas.

Al respecto, el Marco Conceptual de los estándares del IASB se emitió hace dos décadas con el fin de servir de base conceptual para las normas que se emitan, pero considerando que en los últimos años se ha presentado un constante cambio en las normas y estando en proceso la convergencia con las normas del FASB, hemos coincidido que es necesario revisar los conceptos contables del Marco Conceptual, que serán la base para emitir las futuras normas.

Análisis de los propósitos del marco conceptual

¹³II Conferencia sobre NIIF organizada por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas en Buenos Aires, septiembre de 2009, dictada por Jan Engstrom.

Los sistemas contables en el mundo global presentan dos orientaciones significativas y diferentes: una orientada a la predicción y otra orientada hacia el control.

Estos lineamientos quedan expuestos en los marcos conceptuales de los sistemas normativos.

Respecto a la orientación hacia la predicción, la contabilidad se centra en generar información abundante y útil, es decir relevante, para la toma de decisiones de inversión.

En la orientada hacia el control se busca suministrar información dirigida hacia el control de la entidad y la presentación de informes para la administración de la entidad, y en algunos casos el control fiscal.

En ese sentido, el grupo de investigación coincide que la orientación de los estados financieros debe converger entre control y predicción, ya que el contexto de incertidumbre es permanente en el mundo de los negocios.

Los marcos conceptuales de los estándares del IASB y de las normas FASB tienen en común los siguientes aspectos:

- a. El propósito del marco conceptual es apoyar a los organismos emisores de normas contables en el desarrollo y revisión de las normas de contabilidad.
- b. El marco conceptual no tiene mayor categoría que las normas de contabilidad que emiten los organismos emisores de normas.

Asimismo, ambos marcos conceptuales poseen diferencias, las que se presentan en los siguientes aspectos:

- a. El marco conceptual de los estándares del IASB tiene un propósito más amplio que el señalado en el marco conceptual de las normas FASB, pues el marco del IASB también tiene otros fines, tales como incluir la asistencia de los preparadores, auditores y usuarios de recursos financieros. El marco conceptual de las normas FASB pone menos énfasis en otros propósitos.
- b. El marco conceptual de los estándares del IASB se aplica a los estados financieros de empresas comerciales, industriales del sector público o privado. Pero en el caso del marco conceptual de las normas FASB se aplica a mayor cantidad de entidades del sector público y privado incluyendo las organizaciones sin fines de lucro.

El grupo de investigación afirma que debe haber un solo marco conceptual para ambos organismos emisores de normas. Pero debe prevalecer el alcance del FASB

por su amplitud al incluir ONG, ya que muchas de estas organizaciones realizan actividad empresarial.

Objetivos y usuarios de los estados financieros

El marco conceptual de los estándares del IASB y el marco conceptual de las normas FASB, plantean un enfoque amplio al definir que los objetivos de la información financiera sean útiles a un grupo amplio de usuarios en el proceso de toma de decisiones.

Los objetivos de los estados financieros, en esencia, deben orientarse a tener información que sea relevante y confiable del patrimonio de la entidad. Por ello los estados financieros deben suministrar información que sea útil en el proceso de toma de decisiones generando información para conocer la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad, y determinar los beneficios económicos distribuibles, de tal forma que sea útil para una amplia variedad de usuarios.

Respecto a los usuarios de los estados financieros, en los marcos conceptuales de ambos modelos normativos, los usuarios se centran en el inversionista actual y potencial como el usuario principal, por ser el típico usuario proveedor de capital de riesgo, argumentando que si cumplen con las necesidades de información de estos usuarios, también cumplirá con la de la mayoría de los usuarios. Sin embargo, esto no es correcto, pues los diversos agentes económicos y financieros tienen necesidades de información, que en su característica y cantidad son diferentes, por ejemplo si comparamos la necesidad de información del inversionista con el empleado.

Hipótesis contables básicas

Las diferencias entre el marco conceptual de los estándares del IASB —devengado y empresa en marcha— y de las normas FASB —entidad económica, empresa en marcha, unidad monetaria estable, mercado de libre competencia, periodicidad y base del devengado—, son importantes.

Algunos de los conceptos definidos como hipótesis corresponden a la teoría contable, donde también se definen conceptos subyacentes al mundo de los negocios y conceptos como empresa en marcha y devengado corresponden a la forma de operar del modelo contable, desde la perspectiva de su operatividad interna.

En ese sentido, las hipótesis entidad económica, unidad monetaria estable, mercado de libre competencia y periodo constituyen conceptos contables del mundo de los negocios donde se desarrolla la norma contable, y no son parte de la normativa, por

el contrario, son parte de los conceptos de la teoría contable.

El grupo de investigación también analizó que, en algunos marcos conceptuales, la prudencia tiene carácter preferencial sobre los demás conceptos. Al respecto, nosotros planteamos se considere como una característica subordinada a la confiabilidad, pues debe primar la relevancia de la información, lo cual significa que en los criterios de medición se pueda elegir por soluciones diferentes al del costo histórico.

Características cualitativas de la información contable

Los estados financieros para cumplir con las necesidades de información deben tener ciertas características cualitativas. Ambos marcos conceptuales presentan las características cualitativas como atributos que hacen que la información sea útil para los usuarios en la toma de decisiones.

Los marcos conceptuales del IASB y el FASB tienen características cualitativas similares. En el marco conceptual IASB, las características son comprensibilidad, relevancia, confiabilidad y comparabilidad. En el caso del marco conceptual FASB las características son relevancia, confiabilidad, comparabilidad y consistencia.

Sin embargo, existen algunas diferencias entre ambos marcos conceptuales, por ejemplo, el del FASB establece una jerarquía en las características, y establece como cualidades primarias a la relevancia y confiabilidad, y como secundarias, a la comparabilidad y consistencia. En cambio, en el marco conceptual del IASB se ubica a las cuatro características en el mismo nivel. Asimismo, la característica de comprensibilidad planteada en el marco conceptual del IASB, en el FASB es considerada como puente de las diversas características.

En ese sentido, algunas mejoras podrían introducirse en esta sección, en especial el análisis de la presentación fiel de la información. Hemos determinado como posibles características a las siguientes:

Características principales: la relevancia, cuyos componentes son la materialidad y la oportunidad; y la confiabilidad, cuyos componentes son la neutralidad, presentación fiel, sustancia sobre la forma, información completa, verificabilidad, prudencia.

Características secundarias: la comparabilidad, cuyo componente es la uniformidad, que se debe mantener mientras sea relevante y confiable y la comprensibilidad, cuyo componente es la claridad.

En función de lo descrito, el concepto de presentación fiel implica la aproximación a la realidad pues la información contable debe incluir información exacta y estimaciones

(cobranza dudosa, depreciaciones, reclamos por garantías de ventas, etcétera), en los estados financieros; en este sentido, en las estimaciones se debe actuar con prudencia. De igual manera, para que la información financiera se aproxime a la realidad, los hechos contables deben reconocerse y presentarse basándose en su sustancia y realidad económica.

Los estados financieros se deben preparar en el marco de las siguientes restricciones: oportunidad y relación beneficio-costos, y el equilibrio entre las características.

Elementos de los estados financieros

Para cumplir con los objetivos de los estados financieros, los elementos señalados por el marco conceptual del IASB son: el activo, el pasivo, el patrimonio, los ingresos, y los gastos; y por el marco conceptual del FASB son: el activo, el pasivo, el patrimonio, inversiones de los dueños, los retiros de los dueños, el resultado global, los ingresos, los gastos, las ganancias y pérdidas.

En el caso de la definición de activo para el marco conceptual del IASB y FASB debe precisarse mejor los conceptos de control (recursos controlados), acontecimientos pasados, espera (probable en el FASB) e identificación de los flujos de beneficios económicos futuros.

Algunos usuarios interpretan en forma errónea el concepto de control y el uso que en el mismo sentido se da al que se utiliza para fines de consolidación contable. El término debería centrarse en si la entidad tiene derechos reales sobre los recursos económicos. Por lo tanto, el énfasis es en la identificación de acontecimientos pasados que generaron los activos, en lugar de centrarse si la entidad tiene derechos, acceso o puede limitar acceso a los recursos económicos presentes a la fecha de cierre del balance general. Por otro lado, si se define como activo la probabilidad de generar flujos futuros de beneficios económicos deja al recurso económico en un segundo plano.

En el caso de la definición del pasivo, el marco conceptual del IASB y FASB debe precisar mejor el concepto de obligación presente, surgida de acontecimientos pasados, desembolso de recursos (sacrificio económico en el FASB), que configuran beneficios económicos futuros.

Al no precisarse la distinción entre los pasivos y el patrimonio, algunos usuarios interpretan en forma errónea el concepto de obligación presente.

Los conceptos de ganancias y pérdidas son definidos dentro de los elementos de ingresos y gastos. Sin embargo, existen diferencias sustanciales en cada uno de los

conceptos por lo que debería explicarse claramente esta distinción, armonizándolo con la norma de reconocimiento de ingresos en particular con operaciones de activos no corrientes, liquidación de activos, etcétera.

Al respecto, el grupo de investigación considera como elemento a grupos o categorías que tienen característica similar, por lo que se ha definido los siguientes elementos:

- a) activos,
- b) pasivos,
- c) patrimonio,
- d) ingresos y gastos, en los que se incluyen las ganancias y pérdidas,
- e) aportaciones de los propietarios y distribuciones a los mismos en su condición de tales.

Estos elementos de los estados financieros permitirán obtener un juego completo de estados financieros que comprenda:

- a) un estado de situación financiera al final del periodo,
- b) un estado del resultado integral del periodo,
- c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo,
- d) un estado de flujos de efectivo del periodo.

Esta información, junto con la contenida en las notas a los estados financieros, deben incluir un resumen de las políticas contables más significativas y otra información explicativa, lo que ayuda a los usuarios a predecir los flujos de efectivo futuros de la entidad.

Reconocimiento y medición de los elementos de los estados financieros

Operational Concepts. Ambos marcos conceptuales tienen características similares que se deben cumplir para reconocer los elementos en los estados financieros: en ambos casos las partidas deben cumplir con la definición del elemento y poder ser medidas en forma confiable.

Respecto a las diferencias en el caso del marco conceptual del IASB, centra el reconocimiento a la probabilidad de generar beneficios económicos futuros asociados con la partida contable, que fluirán hacia o desde la entidad; en el caso de las normas FASB no incluye la probabilidad de generar beneficio económico como un

reconocimiento, por el contrario centran el reconocimiento en el recurso económico, en su recepción o que fluya en la entidad.

Por lo expuesto, es necesario que ambos marcos conceptuales armonicen los diversos reconocimientos para cada uno de los elementos de los estados financieros, en un marco de relevancia y confiabilidad.

Ambos marcos conceptuales han desarrollado una serie de bases de medición muy particulares, aplicables a diversas partidas de los elementos de los estados financieros.

Estas bases son el costo histórico, costo corriente, valor neto de realización, valor presente, valor de mercado (solo en el caso del FASB). En nuestra opinión el marco conceptual único debe mantener la variedad de medidas diferentes. Sin embargo, debe precisarse cuál debe ser el proceso de elecciones de cada medida en particular, en especial la medición de las revalorizaciones, la depreciación, etcétera. Asimismo, puede revisarse el concepto de valor razonable que es utilizado en diversas normas pero que requiere una definición dentro del marco conceptual.

Respecto a las técnicas de medición o estimación de valores presentes de flujos futuros así como de valores residuales, valor de los instrumentos financieros, el marco conceptual debería proveer de orientaciones sobre estas técnicas de medición.

Conceptos de mantenimiento de capital y determinación de la utilidad

Como se mencionó anteriormente, los conceptos de capital y mantenimiento de capital se refieren a la manera en que una entidad define su capital para medir los resultados.

El marco conceptual del IASB describe dos conceptos de mantenimiento de capital, el mantenimiento del capital financiero y el mantenimiento de capital físico. Al respecto, el marco conceptual del IASB evita ser también preceptivo en la elección del tratamiento para el mantenimiento de capital, excepto por la señalización que el concepto apropiado de capital debe estar basado en las necesidades de los usuarios de los estados financieros. Por otro lado, el marco conceptual del FASB adopta el mantenimiento del capital financiero, siendo compatible con cualquier base de medición.

Por lo expuesto, es necesario que se precise cuál concepto es el más adecuado en un contexto normativo como el modelo convergente de normas IASB y normas FASB. Finalmente, consideramos que los diversos aportes permitirán aproximar una propuesta de viabilidad para poder conseguir un marco conceptual convergente como base para el desarrollo de las futuras normas.

2.3.6. Conclusiones

- a) La convergencia de los marcos conceptuales de los estándares del IASB y las normas FASB es un paso importante en la viabilidad de la convergencia de las normas contables de ambos emisores de normas. El proceso de convergencia entre normas IASB y normas FASB se encuentra en la última etapa; sin embargo, considerando las diferencias aún existentes no creemos que se culmine dicho proceso antes de 2012.
- b) La revisión de ambos modelos conceptuales permitirá definir la orientación de información respecto a los usuarios de la información contable emitida bajo el nuevo modelo normativo; asimismo, se podrá conciliar las diferencias existentes en las hipótesis contables de ambos modelos normativos
- c) A observancia del marco conceptual debe ser obligatoria para los entes normativos al redactar nuevas normas y el marco debe ser seguido por las compañías y otros usuarios cuando existan vacíos en las normas.
- d) Es necesario que se generen foros de debate sobre el marco conceptual único entre ambos sistemas normativos, porque permitirá modelar los lineamientos sobre los que se desarrollarán las normas que se emitirán en años futuros. Asimismo, debe incluirse como parte del proyecto actual, revisar las áreas en las que las actuales normas vigentes no sean consistentes entre ellas o con los marcos conceptuales.
- e) La convergencia de los marcos conceptuales de las normas IASB y FASB, alentará el libre flujo de inversiones en una economía global para todos los grupos de interés en un mercado de capitales.

2.3.7. Guía de discusión

- a) ¿Por qué es importante para un inversionista, analista de inversión, otros agentes, contar con un común denominador de normas de contabilidad utilizadas en la preparación de estados financieros en los diferentes países?
- b) ¿Han cambiando los requisitos de información de los agentes externos a la empresa con el desarrollo del mercado de capitales y la globalización?
- c) ¿Es atinado creer que habrá convergencia entre normas FASB y normas IASB para alcanzar la armonización?
- d) ¿Cuáles son las principales barreras para lograr la convergencia de las normas contables?
- e) ¿Será la convergencia la solución para lograr satisfacer las necesidades de

información de los mercados de capital en este siglo XXI?

f) ¿Existen posibilidades reales para una efectiva convergencia de las normas contables IASB y FASB?

g) ¿Cuál es el rol del contador público en el proceso de armonización y convergencia contable?

h) ¿Las estrategias que vienen realizando diversos organismos de gobiernos, de la profesión, etcétera poseen un grado adecuado de avance en el camino hacia la armonización y convergencia?

2.3.8. Bibliografía

Alexander, David y Simon Archer 2005. Guía Miller de NIC NIIF. Chicago: CCH Inc.

Bellostas, Ana José 1992. «Análisis de la consistencia en la estructura del marco conceptual». Revista Española de Financiación y Contabilidad, volumen XXII, pp. 77-95.

Bueno, Carlos, Mario Diaz, Alexander Fry y Miguel Larrimbre 1999. «La armonización en un mundo globalizado». Trabajo Técnico Nacional presentado en la Conferencia Interamericana de Contabilidad. Puerto Rico.

Capcha, Jesús, Ángel Salazar y Percy Vílchez 2007. «Estudio de las Normas Contables desde una perspectiva lógica y epistemológica y su utilización en los países de América». Trabajo Técnico Interamericano presentado en la Conferencia Interamericana de Contabilidad. Bolivia.

Deloitte & Touche. IAS 2009. Plus actualizaciones de las normas IASB, edición electrónica. www.iasplus.com

García Castañeda, María 2003. Fundamentos y Normativa de la Contabilidad. Santiago de Chile: Editorial Lexis Nexis.

Koliver, Olivio y Marta González 2003. «Las Normas Internacionales de Contabilidad y su adecuación a escala nacional». Trabajo Interamericano XXV CIC de la Asociación Interamericana de Contabilidad. Panamá.

3. Área disciplinar Economía

3.1. Números índices complejos

Autor: Fernando Cerro

3.1.1. Acerca de los números índice complejos

La medición de la evolución temporal de las variables económicas presenta elementos controvertidos en la medida que los valores económicos son compuestos de precios y cantidades, en consecuencia sus variaciones a lo largo del tiempo responden a modificaciones, en igual o distintos sentidos e intensidad, de cada uno de sus componentes. Los números índice constituyen el instrumento adecuado para facilitar las mencionadas mediciones, sin embargo presentan restricciones que obligan a profundas reflexiones basadas no sólo en consideraciones estrictamente teóricas sino también a consideraciones de orden práctico.

El denominado “Problema de los Números Índice o Efecto Ponderación” se origina en que la tasa de crecimiento de cualquier agregado, en términos reales si se mide evolución de cantidad (por ej. Producto Interno Bruto o Inversión Interna Bruta) y en términos nominales si se mide la evolución de precios (por ej. Índice de Precios al Consumidor o Índice del Costos de la Construcción) **depende del procedimiento aritmético utilizado para agregar las variaciones y de la estructura de ponderaciones utilizada**. En efecto, las estructuras de ponderaciones se modifican a lo largo del tiempo, y las modificaciones son mayores cuánto mayores son los cambios de los precios relativos, y su consecuente impacto por los efectos sustitución (en la producción y el consumo).

Las diferencias que se obtienen en las estimaciones al cambiar las ponderaciones, en definitiva son una medida del CAMBIO ESTRUCTURAL operado en las estructuras de Producción o Consumo de una economía. El principio subyacente en la existencia del problema es que **“las estructuras de ponderación envejecen cuando se modifica la estructura de precios relativos”** lo que determina un factor de ambigüedad en la interpretación de los resultados de los números índice en la medida que no podemos responder de manera unívoca respecto de fenómenos económicos

que en **la realidad ocurren de una ÚNICA manera.**

El presente documento describe los factores que originan el problema, explora en la literatura las diferentes alternativas para el abordaje exitoso del mismo, se elaboran y analizan ejemplos que permiten ilustrar el origen y la intensidad del problema y se obtienen conclusiones muy precisas respecto a las alternativas disponibles para acotar la medición a un entorno cuya amplitud reduce considerablemente la ambigüedad de la inconsistencia planteada.

Considero que las conclusiones obtenidas constituyen una importante contribución a una discusión de mucha actualidad, en la medida que establece con extrema precisión los límites a los que queda circunscripta la ambigüedad, cerrando la puerta de un camino que parecía haber dejado un ilimitado espacio para una “contabilidad creativa” de los fenómenos económicos vinculados con las subas de precios y de la actividad económica.

3.1.2. Aspectos conceptuales de los Números Índice

La razón de la utilidad de los números índices consiste en poder sintetizar los datos referidos a varias series estadísticas en una única serie que muestre la evolución en su conjunto del vector de magnitudes analizado. En efecto, el concepto de número índice en sentido estricto hace referencia a la medición de las variaciones de una magnitud no observable. Así, se propuso la definición clásica de número índice como: «Un número que mediante sus variaciones indique los aumentos o disminuciones de una magnitud no susceptible de medir con exactitud». Se pretende de esta forma medir los cambios en magnitudes en cierto modo genéricas como son el nivel general de precios o su recíproca el valor o poder adquisitivo del dinero, la producción e ingreso nacional, o por ejemplo el precio de la vivienda en singular. Todas estas magnitudes son complejas, en el sentido de condensar en ellas un conjunto diverso de variables.

En la bibliografía se menciona que: «*El problema de los números índices aparece siempre que queramos expresar cuantitativamente una magnitud compleja que se compone de mediciones individuales para las cuales no existe ninguna unidad física común. El deseo de unificar tales mediciones y el hecho de que esto no puede ser realizado utilizando únicamente principios de comparación físicos o técnicos, constituye la esencia del problema de los números índices*». En consecuencia el verdadero interés de los números índices no reside en el cálculo de índices simples, sino en la elaboración de números índice «complejos».

La medida del valor de un número índice utilizando un vector de precios relativos muy diferente del vigente en el momento de realizarse la transacción económica puede conducir a resultados que no son aceptables para fines analíticos, dificultad conocida como **“el problema de los números índice”**. El **“efecto sustitución”** que se produce frente a las modificaciones de los precios relativos no es captado. La solución recomendada a este problema consiste en confeccionar índices en cadena, que permiten ir actualizando período a período la base. La implementación de un sistema de números índice en cadena es recomendada por el manual de cuentas nacionales (Sistema de Cuentas Nacionales, capítulo 16) con el objeto de evitar los problemas de medición que se producen cuando los precios (cantidades) relativos de la economía se modifican.

La teoría económica sugiere que, en general, un índice simétrico y superlativo es preferible a los índices de Laspeyres o de Paasche considerados por separado. La elección precisa del índice simétrico –sea de Fisher, de Tornquist u otro índice superlativo- puede tener sólo una importancia secundaria, en tanto que los valores de todos los índices simétricos es probable que se aproximen muy estrechamente unos a otros, y al índice teórico subyacente, al menos cuando la dispersión de los índices de Laspeyres y Paasche no sea muy grande.

En la elaboración de un índice de precios complejo se presentan dos cuestiones que hay que resolver: **el criterio de agregación y el criterio de ponderación** que deberán utilizarse. **El criterio de agregación** consiste en determinar de que forma se van a sintetizar los valores de las distintas variables consideradas (por ejemplo los precios de los diferentes bienes o la producción de bienes y servicios heterogéneos) en una sola magnitud (costo de la vida o nivel general de precios y estimadores de la actividad económica). Habrá que elegir entre algún tipo de promedio, de modo que tendremos índices de precios complejos basados en la media aritmética, la media geométrica y la media armónica, entre otros (**ver Anexo Metodológico**).

El criterio de ponderación consiste en atribuir un determinado peso a cada una de las variables que se promedian, es decir discriminar entre las diferentes variables (precios / cantidades) dando a cada una de ellas la importancia relativa que tienen dentro del conjunto al que pertenecen. El criterio más sencillo consiste en agregar los diferentes índices simples asignando a cada uno de ellos el mismo peso o importancia. En ese caso obtendríamos un índice de precios complejo sin ponderar.

Un índice complejo de precios ponderado puede entenderse como algún tipo de promedio de los diferentes índices de precios simples, en donde cada uno de estos pondera según la importancia relativa de las transacciones realizadas. Como en un índice temporal se comparan distintos períodos de tiempo, hay que determinar qué

valor de las transacciones se toma como factor de ponderación. Existen básicamente las siguientes alternativas:

- Tomar como factor de ponderación de cada índice simple el valor de las **transacciones realizadas en el período base**,
- Tomar como ponderación el valor de las **transacciones realizadas en el período actual**,
- Utilizar como ponderaciones valores ficticios que **combinen los precios del período base con las cantidades del período actual o viceversa**,

Combinando estos y otros criterios de ponderación menos habituales con las diferentes formas de agregación (media aritmética, media armónica, y media geométrica, entre otras), obtendríamos un conjunto muy numeroso de posibles índices. En su obra «The Making of index Numbers», **IRVIN FISHER** (1922) hace referencia a **134 fórmulas distintas para calcular números índices**. Sin embargo, de todas ellas, las utilizadas con mayor frecuencia son las siguientes:

- **Índice de Laspeyres (1)**. Es una media aritmética de índices de precios simples que utiliza como ponderaciones el valor de las transacciones realizadas en el período base.
- **Índice de Paasche (Ir)**. Es también una media aritmética de índices simples, que utiliza como coeficiente de ponderación el valor ficticio de las transacciones efectuadas en el período actual calculado a precios del período base. En consecuencia el índice de Paasche es una media agregativa de precios ponderados por las cantidades del período actual.
- **Índice ideal de Fisher**. Es la media geométrica de los índices de precios de Laspeyres y Paasche.
- **Enfoques alternativos en la teoría de los Números Índice**. Puesto que los diferentes índices propuestos difieren en la forma funcional o en la cesta de bienes que valoran, los resultados obtenidos y el comportamiento de cada uno de ellos puede ser muy distinto. Precisamos disponer de algunos criterios que nos permitan seleccionar aquellos índices que midan correctamente el comportamiento de la variable objeto de estudio. En este sentido, existen dos enfoques alternativos en la teoría de los números índices:
 - **Enfoque axiomático**. Los fundamentos teóricos de los números índices se construyen a partir de ciertos postulados o axiomas que se consideran tan generales que todo número índice debe cumplirlos en la práctica. Este enfoque tiene su origen en los trabajos de Fisher, al establecer ciertas condiciones o tests que cualquier

número índice debe satisfacer para ser utilizado en el análisis y la política económica.

3.1.3. El enfoque axiomático

El enfoque axiomático parte de considerar exclusivamente los precios y cantidades observados en los períodos de tiempo o situaciones que se quieren comparar. Estos precios y cantidades se suponen variables independientes, a diferencia del enfoque de la teoría económica en el que las cantidades se consideran función de los precios. Un índice de precios se define como una función de los precios y cantidades observadas que satisface cuatro axiomas básicos:

Monotonicidad: el índice de precios debe aumentar (disminuir) si alguno de los precios del período corriente aumenta (disminuye), o alguno de los precios del período base disminuye (aumenta).

Proporcionalidad: si en el período corriente todos los precios aumentan (disminuyen) uniformemente en una determinada proporción, el número índice aumenta (disminuye) en esa misma proporción.

Dimensionalidad de los precios: si se produce un cambio proporcional en la unidad de cuenta utilizada para medir los precios de los períodos de referencia, el índice permanecerá inalterado.

Comensurabilidad de las cantidades: un cambio en la unidad de medida de las cantidades de cualquier bien en todos los períodos de referencia no debe afectar al número índice.

Sin embargo, la aplicación de estos cuatro axiomas como único criterio de demarcación entre números índice no es muy selectiva, puesto que la mayoría de los números índice comúnmente utilizados los satisfacen. Con objeto de estrechar este campo, se han considerado otras condiciones adicionales que los números índices deben cumplir. La más importante de estas condiciones es el llamado «test del producto». El test del producto es una versión débil del famoso test de la reversibilidad de factores de Fisher y establece que el producto de un índice de precios y un índice de cantidad (cumpliendo ambos los cuatro axiomas básicos, aunque no tengan necesariamente la misma forma), debe ser igual al índice de valor del gasto. Esta condición tiene aplicaciones muy importantes en el análisis de series temporales, pues de ella se deriva que dividiendo la variación de los valores corrientes por un índice de precios, obtendremos un aceptable índice de cantidades y viceversa.

Esta propiedad es de gran utilidad en la estadística económica, pudiendo obtenerse el deflactor del PIB de forma indirecta dividiendo la suma de valores por un índice de cantidad tipo Laspeyres. En cualquier caso, añadido a la lista de axiomas básicos, el test del producto no consigue restringir apreciablemente el conjunto de números índices ideales desde el punto de vista teórico. Por ello se han discutido otras propiedades o tests que los números índices deberían cumplir, entre ellos el test de la circularidad. o transitividad en expresión moderna requiere que una comparación directa entre las situaciones A y C nos llevará al mismo resultado que una comparación indirecta entre A y C vía B. Si se añade el test de la circularidad a las condiciones anteriores como prueba adicional, se produce el resultado sorprendente de que ninguno de los números índices habituales cumple todas las condiciones. En efecto, se ha demostrado el «teorema de la no existencia », según el cual no existe ningún posible número índice que satisfaciendo los cuatro axiomas básicos, cumpla simultáneamente los tests del producto y de la circularidad.

En consecuencia, es preciso relegar o soslayar alguna de estas condiciones. Dado el carácter incontrovertido de los cuatro axiomas básicos y la importancia práctica del test del producto, el test de la circularidad ha sido abandonado por la mayoría de los autores como condición exigida a los números índices ideales.

Enfoque de la teoría económica: En este enfoque se definen los números índices con referencia a las funciones de utilidad o producción según los casos con la cuál se vincula. Mientras que el enfoque axiomático se centra en las propiedades que deben cumplir los números índices, de modo que su comportamiento ante ciertas circunstancias sea lógicamente consistente, este enfoque se preocupa de la consistencia de estos índices desde el punto de vista de la teoría económica.

Siguiendo la lógica de la teoría económica, los precios y las cantidades no son tratados como variables independientes, sino que las cantidades se suponen función de los precios. De esta forma la información básica para la elaboración de un número índice no son los vectores de precios y cantidades observadas, sino un vector de precios más una relación funcional que conecte las cantidades con los precios en cada una de las situaciones que se comparan. **Los parámetros de estas funciones generalmente no se conocen ni es posible su estimación en la mayoría de las situaciones reales, por lo que los números índices teóricos, aunque se definan con precisión, no pueden ser calculados en la práctica salvo supuestos muy restrictivos.**

Básicamente existen dos tipos de funciones que permiten relacionar desde un punto de vista teórico precios y cantidades: **funciones de utilidad y funciones de producción.** A los fines de la discusión, nos centraremos en la discusión de un índice

de precios de bienes de consumo, por lo que emplearemos funciones de utilidad. El ejemplo clásico de índice teórico desde el punto de vista económico **es el índice del coste de la vida, se define como el cociente de mínimo gasto requerido para situarse en una curva de indiferencia concreta bajo dos regímenes de precios distintos**. El análisis con funciones de producción es casi idéntico, siendo aplicables la mayoría de las conclusiones que obtengamos a este otro caso.

Este principio indica que, para otro conjunto de precios relativos, la combinación elegida que reporte al consumidor el mismo nivel de utilidad será distinta. Ahora el gasto mínimo de obtener el mismo nivel de utilidad se modifica a medida que los precios relativos cambian, pero generalmente difiere del gasto necesario para mantener la combinación inicial de cantidades a los nuevos precios.

De este análisis obtenemos las siguientes conclusiones:

- El verdadero problema de los números índices de precios reside en la variación experimentada en los precios relativos, y
- El índice dependerá no solo de los dos vectores de precios (en el período base y en el período actual), sino también del mapa de curvas de indiferencia específico que se utilice, y de la elección de una determinada curva de indiferencia que se toma como base.

Este índice teórico no puede calcularse directamente, pues no todas las magnitudes son directamente observables. En consecuencia, el problema consiste en definir el índice teórico inobservable a partir de los precios y cantidades observadas.

Los índices de coste de la vida son una de las posibles alternativas de medición de las variaciones en el bienestar individual, mediante la comparación de la variación experimentada en dicho índice con la variación de la renta del consumidor. Si midiéramos la variación experimentada en el costo de vida mediante un índice de precios de Laspeyres, teniendo en cuenta que en este caso las ponderaciones de los precios son fijas e iguales a las cantidades de la combinación inicial, es posible demostrar que exagera o sobreestima el verdadero aumento experimentado en el costo de vida. El sesgo ascendente del índice de precios de Laspeyres es consecuencia de que las ponderaciones o cesta de bienes que utiliza son fijas, no teniendo en cuenta los efectos de sustitución que originan las variaciones de los precios relativos.

Si aproximamos este índice mediante un índice tipo Paasche, utilizaremos como ponderaciones las cantidades de bienes de la combinación final, en este caso es posible demostrar que el indicador obtenido presenta un sesgo bajista respecto al índice teórico. Como el índice de Laspeyres, utiliza ponderaciones fijas, en que no

consideran los efectos sustitución derivados de las variaciones de los precios relativos.

A partir de este resultado general y con objeto de acercar los índices obtenidos a partir de datos observados a los índices teóricos, pueden establecerse que los índices de precios de Laspeyres y Paasche proporcionan aproximaciones por arriba y por abajo del mismo índice teórico, en cuyo caso podría tomarse **algún tipo de media de los dos como la mejor estimación posible del índice teórico. El índice ideal de Fisher (media geométrica de ambos) es el más conocido de tales índices.**

Índices de Precios en cadena: Dadas las limitaciones que presentan los índices de precios de ponderaciones fijas, una línea de investigación alternativa ha dirigido su atención hacia los llamados «índices en cadena». La propiedad de circularidad permite construir estos índices a partir de cualquiera de los índices de ponderaciones fijas o «directos» y concretamente los de Laspeyres y Paasche. En los índices en cadena, se calcula un índice con base en el período anterior por cada uno de los períodos considerados.

Directamente solo permiten comparaciones entre dos períodos consecutivos (que expresan la variación porcentual de los precios en cada período), pero mediante la aplicación de la propiedad circular pueden construirse series de índices de precios referidos al período base inicial. A pesar de presentar el inconveniente de ser dependientes de la senda temporal que sigan los precios relativos, existe un creciente interés teórico por los índices en cadena, pues en principio y en ciertos casos podrían reducir el diferencial entre los valores de los índices directos de Laspeyres y Paasche y sus correspondientes índices teóricos, de modo que constituyan una mejor aproximación al verdadero índice de precios.

Sin embargo, no se conocen todavía muchas de sus propiedades y forma de comportamiento. Desde el punto de vista axiomático, el resultado más destacado y criticable es que el índice en cadena no vuelve a su valor inicial cuando todos los precios vuelven a su situación inicial, no cumpliendo el axioma de proporcionalidad.

La literatura ha analizado el comportamiento de estos índices en dos situaciones extremas opuestas. Si las variaciones de los precios relativos son suaves a lo largo del período considerado, de modo que los precios relativos se mueven gradualmente sin grandes oscilaciones hasta llegar a su posición final, el índice en cadena de Laspeyres toma un valor inferior al índice directo, mientras que el índice en cadena de Paasche se sitúa por encima de su correspondiente índice directo.

Por el contrario, si los precios relativos tienden a oscilar adaptándose a su posición final mediante desviaciones positivas y negativas significativas, el índice en cadena

de Laspeyres tiende a exceder a su índice directo, y el índice en cadena de Paasche toma valores inferiores a su respectivo índice directo. En el primer caso los índices en cadena nos acercarán a los índices de precios teóricos, estando justificada su utilización, mientras que en el segundo nos alejarían, siendo entonces preferibles los índices directos. Frente a estos resultados se estudia el comportamiento de los índices en cadena centrándose en la magnitud de la variación final experimentada por los precios relativos, en lugar de la forma de la trayectoria temporal, llegando a la conclusión de que los índices en cadena se alejan de los índices teóricos cuando los precios relativos no han experimentado grandes variaciones en las dos situaciones que se comparan, mientras que el diferencial disminuye cuando los precios relativos han variado significativamente, haciendo aconsejable en este último caso la utilización como ligazón de una situación intermedia entre ambas.

Ejercicio de Aplicación. Con el objeto de ilustrar la publicación se presenta un ejercicio simplificado de elaboración de un Índice de Precios al Consumidor en el que la evolución de los distintos precios ha sido seleccionada para llevar al “extremo” las reflexiones que nos interesa destacar.

El ejercicio contiene la siguiente información (Ver Cuadro 1):

- Se han seleccionado 4 bienes y/o servicios (X1, X2, X3 y X4),
- La serie se refiere a 11 períodos anuales de tiempo (Año 0 a Año 10),
- Se definen los precios de cada uno de los 4 bienes para los 11 períodos (en pesos),
- Se definen las cantidades consumidas de cada uno de los 4 bienes para los 11 períodos (en unidades)
- Se estiman los valores del consumo (precio por cantidad) para cada uno de los 4 bienes para los 11 períodos (en pesos)
- Se estiman los valores del Índice de Precios al Consumidor (nivel general y para cada uno de los bienes) según los siguientes criterios:
 1. A los precios del año 0 (Índice Laspeyres de base fija),
 2. A los precios del año 11 (Índice Paasche de base fija),
 3. A los precios del año T-1 (Índice Laspeyres de base encadenada),
 4. A los precios del año T (Índice Paasche de base encadenada),

- Se estiman las variaciones porcentuales del Índice de Precios al Consumidor (nivel general y para cada uno de los bienes) para cada uno de los años respecto al año anterior.

La variación de las cantidades y de los precios “punta a punta” (año 0 y año 11) de los 4 bienes es la misma, en consecuencia no hay variación en los precios relativos de los bienes. El caso se combina con dos alternativas de evolución de cantidades: A1.1 = las cantidades evolucionan suavemente entre los periodos, A1.2 = las cantidades varían fuertemente entre los períodos,

Conclusiones:

- En ambas alternativas los Índices de Precios Laspeyres y Paasche de Base Fija evolucionan de igual manera, esto se debe a que no hay cambio de precios relativos entre los bienes “punta a punta”, por lo tanto no hay cambio de ponderadores ya sea que la base se establezca en el año “0” o en el año “11”, en consecuencia ambos Índices “ignoran” los cambios de precios relativos ocurridos en los períodos intermedios,
- En ambas alternativas los Índices de Precios Laspeyres y Paasche de Base Encadenada difieren en su evolución, demostrando que el IPL marca el límite superior y el IPP el límite inferior. Asimismo, puede observarse que en la Alternativa 2 la diferencia entre ambos índices es mayor debido a la mayor amplitud de la variación en las cantidades.

3.1.4. Resumen y conclusiones

Las principales conclusiones que se desprenden del documento son las siguientes:

- La elaboración de cualquier número índice complejo referido a una variable económica introduce necesariamente un componente de ambigüedad en sus resultados y su interpretación,
- La ambigüedad ocurre necesariamente debido a que los valores económicos de distintos momentos del tiempo se modifican por variaciones en las cantidades y/o variaciones en los precios, en consecuencia para mensurar e interpretar las variaciones en cada uno de esos componentes por separado, obligan necesariamente a “elegir” un vector de cantidades (precios) de algún momento del tiempo,
- La elección de un período específico de tiempo (“período base”) incorpora un factor de arbitrariedad en la medida que la característica distintiva de los precios

es presentar movimientos relativos diferenciales en sentido (subas y bajas) y en intensidad (variaciones porcentuales) con las consiguientes consecuencias sobre las cantidades (las subas favorecen los aumentos de producción e inducen a las bajas en la utilización, y viceversa las bajas favorecen las caídas de producción e inducen a los aumentos en la utilización),

- No obstante lo anterior, la Teoría de los Números Índice, nos demuestra que a pesar de la ambigüedad introducida, es posible dejar perfectamente acotado (Límite Inferior y superior) el posible entorno de variación. Adicionalmente, dentro del entorno es posible seleccionar el denominado “Índice Ideal”, es aquel que por sus atributos sería el que más se acerca a lo que efectivamente ocurrió en la realidad,
- En consecuencia, las dificultades en la precisión de las mediciones en las variables económicas responden básicamente a la intensidad y el sentido de los movimientos en los precios relativos (y su consecuente efecto sobre las cantidades) y a cuestiones de orden presupuestario (el elevado costo de realizar relevamientos frecuentes de información de base: censos económicos, encuestas de presupuestos y gastos de hogares, etc.) más que a ambigüedades de las propuestas que la teoría económica y la teoría de los números índices ofrecen,

3.1.5. Anexo metodológico

El apartado contiene, en forma sintética y con fines didácticos¹⁴, un conjunto de reflexiones vinculadas con las principales ventajas y desventajas que se enfrentan en la elaboración de los Índices complejos. En particular, se hace referencia a las distintas alternativas de ponderación y a los distintos procedimientos de agregación.

Índices complejos: los problemas

1) Índices elementales o simples

$$IP_t^i = \frac{P_t^i}{P_0^i} * 100$$

2) Índices complejos: Cómo sumar productos heterogéneos?

Promediando en forma ponderada:

Dos problemas

a) el problema del promedio: Qué tipo de promedio utilizar?

¹⁴Se transcriben imágenes utilizados en las clases de la materia Indicadores Económicos I de la maestría en “Generación y Análisis de Información Estadística”

b) el problema de la ponderación: cuál es el período de ponderación seleccionado

a) El problema del promedio

Hay tres promedios más comunes:

- 1) Media: aritmética, armónica y geométrica.
- 2) Mediana
- 3) Moda

El problema de la ponderación (w)

Peso en la canasta de cada bien.

$$w^i = \frac{P^i \cdot Q^i}{\sum_i P^i \cdot Q^i}$$

Hay dos ponderadores posibles:

- 1) Inicial
- 2) Final

Nos queda armado el siguiente cuadro con seis opciones

| | Ponderador inicial | Ponderador final |
|--------------------|--------------------|------------------|
| Media aritmética m | 1 | 4 |
| Media geométrica g | 2 | 5 |
| Media armónica h | 3 | 6 |

Medias simples:

Media Aritmética

Donde

X: Valor de la variable individual

N: Número de valores para la variable X

$$mt = \frac{\sum_i x_i}{N}$$

Media Armónica

$$h_t = \frac{N}{\sum_i 1/x_t^i}$$

Se calcula:

$$\frac{\sum_i 1/x_t^i}{N}$$

(1) Es el promedio aritmético de las inversas de los valores de X.

2) La inversa de (1)

$$h_t = \frac{N}{\sum_i 1/x_t^i}$$

Es la inversa del promedio aritmético de las inversas de los valores de X.

Media Geométrica

$$G_t = (X_1 * X_2 * X_3 * \dots * X_n)^{1/N} = \sqrt[N]{X_1.X_2.X_3....X_N} = X^{1/N}$$

Es la raíz enésima del producto de los N valores.

Tipos de índices posibles

Las flechas señalan los índices antitéticos

| Media | Ponderadores iniciales | Ponderadores finales |
|------------|------------------------|------------------------|
| Aritmética | IPL | IP Palgrave |
| Geométrica | IGL | IGP |
| Armónica | IAL | IPP |

Donde:

Ponderadores iniciales son:

$$w_0^i = \frac{P_0^i \cdot Q_0^i}{\sum_i P_0^i \cdot Q_0^i}$$

Ponderadores finales son:

$$w_T^i = \frac{P_T^i \cdot Q_T^i}{\sum_i P_T^i \cdot Q_T^i}$$

IPL (Índice de Precios Laspeyres): media aritmética de índices elementales con ponderadores iniciales

$$IPL_t^i = \sum_i w_0^i * \frac{P_t^i}{P_0^i}$$

IP Palgrave: media aritmética de índices elementales con ponderadores finales

$$IPPAL_t^i = \sum_i w_T^i * \frac{P_t^i}{P_0^i}$$

IGL (Índice Geométrico de Laspeyres): media geométrica de índices elementales con ponderadores iniciales

$$IGL_t^i = \pi \left(\frac{P_t^i}{P_0^i} \right)^{w_0}$$

IGP (Índice geométrico de Paasche): media geométrica de índices elementales con ponderadores finales

$$IGP_t^i = \pi \left(\frac{P_t^i}{P_0^i} \right)^{w_T}$$

IAL (Índice armónico de Laspeyres): media armónica de índices elementales con ponderaciones iniciales. Es la inversa del promedio aritmético de las inversas de los IP elementales, ponderados con w iniciales.

$$IAL_0^i = \frac{1}{\sum_i w_0^i * \frac{P_0^i}{P_t^i}}$$

IPP (Índice de Precios Paasche): es una media armónica de índices elementales con ponderaciones finales. Es la inversa del promedio aritmético ponderado de las inversas de los IP elementales, ponderados con w finales.

$$IPP_0^i = \frac{1}{\sum_i w_t^i * \frac{P_0^i}{P_t^i}}$$

Índices directos

| | Capta efecto sustitución? | Compara bien 0 vs t? | Compara bien t vs (t-1)? |
|-----|---------------------------|----------------------|--------------------------|
| IPL | No | Sí | Sí |
| IPP | No | Sí | No |
| IPF | Sí (punta a punta) | Sí | No |

¿Cuál es la solución para capturar los efectos sustitución?

Índices en cadena (indirectos)

| | Capta efecto sustitución? | Compara bien 0 vs t? | Compara bien t vs (t-1)? |
|-----|---------------------------|----------------------|--------------------------|
| IPL | Sí, pero | No | Sí |
| IPP | Sí, pero | No | Sí |
| IPF | Sí | No | Sí |

La fórmula de los índices en cadena

$$IE_{0 \rightarrow t} = I_{0 \rightarrow 1} \cdot I_{1 \rightarrow 2} \cdots I_{(b-1) \rightarrow b} \cdot I_{b \rightarrow (b+1)} \cdots I_{(t-1) \rightarrow t}$$

Donde

$IE_{0 \rightarrow t}$: Índice Encadenado en t con período de referencia en 0

$I_{0 \rightarrow 1}$: Eslabón en el período 1 con base en el período 0.

$I_{(t-1) \rightarrow t}$: Eslabón en el período t con base en el período (t - 1).

El eslabón puede adoptar cualquier forma: Laspeyres, Paasche o Fisher

La forma de los índices en cadena

Índice encadenado de precios tipo Laspeyres

$$IE_{0 \rightarrow t}^L = \prod_{i=1}^t \frac{\sum_i P_{it} \cdot q_{i(t-1)}}{\sum_i P_{i(t-1)} \cdot q_{i(t-1)}} = \left(\sum_i \frac{P_{i1}}{P_{i0}} \cdot w_{i0} \right) \cdot \left(\sum_i \frac{P_{i2}}{P_{i1}} \cdot w_{i1} \right) \cdots \left(\sum_i \frac{P_{it}}{P_{i(t-1)}} \cdot w_{i(t-1)} \right)$$

Índice encadenado de precios tipo Paasche

$$\begin{array}{c}
 \text{Encadenado Paasche de precios, para el periodo } t \text{ con referencia en } t=0 \\
 IEF_{0 \rightarrow t}^p = \frac{\prod_{t=1}^t \sum_i p_{it} \cdot q_{it}}{\sum_i p_{i(t-1)} \cdot q_{it}} = \frac{1}{\sum_i \left(\frac{p_{it}}{p_{i0}}\right)^{-1} \cdot w_{i1}} \cdot \frac{1}{\sum_i \left(\frac{p_{it}}{p_{i1}}\right)^{-1} \cdot w_{i2}} \cdots \frac{1}{\sum_i \left(\frac{p_{it}}{p_{i(t-1)}}\right)^{-1} \cdot w_{it}}
 \end{array}$$

Índice encadenado de precios tipo Fisher

$$\begin{array}{c}
 \text{Encadenado Fisher de precios, para el periodo } t \text{ con referencia en } t=0 \\
 IEF_{0 \rightarrow t}^p = (\sqrt{IL_{0 \rightarrow 1}^p \cdot IP_{0 \rightarrow 1}^p}) \cdot (\sqrt{IL_{1 \rightarrow 2}^p \cdot IP_{1 \rightarrow 2}^p}) \cdots (\sqrt{IL_{(t-1) \rightarrow t}^p \cdot IP_{(t-1) \rightarrow t}^p})
 \end{array}$$

3.1.6. Bibliografía básica

Curiel Díaz, Javier, La Teoría de los Índices de Precios. Escuela Universitaria de Estudios Empresariales, Universidad Complutense de Madrid.

Leontief, W. (1953), Studies in the Structure of the American Economy, Oxford University Press.

Ministerio de Economía (2004), Análisis N°1 Crecimiento, Empleo y Precios”, Ministerio de Economía y Producción.

Pulido, A.; Fontela, E., (1993), Análisis Input-Output – Modelos, Datos y Aplicaciones, Ediciones Pirámide.

Rasmussen, P N (1956), Studies in inter-sectoral relations, North-Holland.

United Nations (1993), “System of NationalAccounts 1993”, United Nations.

World Economic Outlook, Building Institutions (September 2005). Fondo Monetario Internacional.

3.1.7. Cuadro 1.- índice de precios al consumidor

PERIODO: Año 0 a 10

UNIDAD: Pesos, Unidades, Variaciones Porcentuales y Nros. Índice, Año 0=100,0

A1. = Los precios y las cantidades relativas no se modifican en los períodos 0 y 1

A1.1 = Las cantidades evolución suavemente entre los períodos

PRECIOS (En Pesos por Unidad)

| AÑO (T) | X1 | X2 | X3 | X4 | AÑO (T) |
|----------|------|----------|-------|----------|---------|
| 0 | 10,0 | 20,0 | 40,0 | 80,0 | 0 |
| 1 | 11,5 | 22,0 | 48,0 | 88,0 | 1 |
| 2 | 13,2 | 26,4 | 52,8 | 96,8 | 2 |
| 3 | 15,2 | 29,0 | 63,4 | 106,5 | 3 |
| 4 | 17,4 | 34,8 | 69,7 | 117,1 | 4 |
| 5 | 20,0 | 38,3 | 83,6 | 128,8 | 5 |
| 6 | 23,0 | 46,0 | 92,0 | 154,6 | 6 |
| 7 | 26,4 | 50,6 | 110,4 | 185,5 | 7 |
| 8 | 30,4 | 60,7 | 121,4 | 222,6 | 8 |
| 9 | 34,9 | 66,8 | 145,7 | 267,2 | 9 |
| 10 | 40,1 | 80,1 | 160,3 | 320,6 | 10 |
| 4,007464 | | 4,007464 | | 4,007464 | |

CANTIDADES (En unidades)

| AÑO (T) | X1 | X2 | X3 | X4 | AÑO (T) |
|---------|------|------|-----|-----|---------|
| 0 | 25,0 | 12,5 | 6,3 | 3,1 | 0 |
| 1 | 25,0 | 13,5 | 5,3 | 4,1 | 1 |
| 2 | 25,0 | 12,5 | 6,3 | 5,1 | 2 |
| 3 | 25,0 | 13,5 | 5,3 | 6,1 | 3 |
| 4 | 25,0 | 12,5 | 6,3 | 7,1 | 4 |
| 5 | 25,0 | 13,5 | 5,3 | 8,1 | 5 |
| 6 | 25,0 | 12,5 | 6,3 | 7,1 | 6 |
| 7 | 25,0 | 13,5 | 5,3 | 6,1 | 7 |
| 8 | 25,0 | 12,5 | 6,3 | 5,1 | 8 |
| 9 | 25,0 | 13,5 | 5,3 | 4,1 | 9 |
| 10 | 25,0 | 12,5 | 6,3 | 3,1 | 10 |

Variación interanual de precios (T/ T-1)

| AÑO (T) | X1 | X2 | X3 | X4 | AÑO (T) |
|---------|------|------|------|------|---------|
| 0 | | | 0 | | |
| 1 | 14,9 | 10,0 | 20,0 | 10,0 | 1 |
| 2 | 14,9 | 20,0 | 10,0 | 10,0 | 2 |
| 3 | 14,9 | 10,0 | 20,0 | 10,0 | 3 |
| 4 | 14,9 | 20,0 | 10,0 | 10,0 | 4 |
| 5 | 14,9 | 10,0 | 20,0 | 10,0 | 5 |
| 6 | 14,9 | 20,0 | 10,0 | 20,0 | 6 |
| 7 | 14,9 | 10,0 | 20,0 | 20,0 | 7 |
| 8 | 14,9 | 20,0 | 10,0 | 20,0 | 8 |
| 9 | 14,9 | 10,0 | 20,0 | 20,0 | 9 |
| 10 | 14,8 | 20,0 | 10,0 | 20,0 | 10 |

3.1.8. Referencias

IPL = Índice de Precios Laspeyres de Base Fija (Año 0)

IPP = Índice de Precios Paasche de Base Fija (Año 11)

IPLEncadenado = Índice de Precios Laspeyres de Base Encadenada (Año T-1)

IPPEncadenado = Índice de Precios Paasche de Base Encadenada (Año T)

| X1 | X2 | X3 | X4 | |
|----------|----------|----------|----------|----------|
| 250,0 | 250,0 | 250,0 | 250,0 | 1.000,0 |
| 287,3 | 297,0 | 252,0 | 363,0 | 1.199,3 |
| 330,1 | 330,0 | 330,0 | 496,1 | 1.486,2 |
| 379,2 | 392,0 | 332,6 | 652,2 | 1.756,1 |
| 435,7 | 435,6 | 435,6 | 834,5 | 2.141,5 |
| 500,7 | 517,5 | 439,1 | 1.046,8 | 2.504,1 |
| 575,3 | 575,0 | 575,0 | 1.101,6 | 2.826,8 |
| 661,0 | 683,1 | 579,6 | 1.136,4 | 3.060,0 |
| 759,5 | 759,0 | 759,0 | 1.141,0 | 3.418,4 |
| 872,6 | 901,7 | 765,1 | 1.102,1 | 3.641,4 |
| 1.001,9 | 1.001,9 | 1.001,9 | 1.001,9 | 4.007,5 |
| 4,007464 | 4,007464 | 4,007464 | 4,007464 | 4,007464 |

VALOR DE LA CANASTA (Po x Qo) A PRECIOS CORRIENTES (En Pesos)

Valor de la canasta (Pt x Qo) A cantidades del año "0"(En Pesos)

| X1 | X2 | X3 | X4 | IPL | Var % |
|----------|----------|----------|----------|----------|----------|
| 250,0 | 250,0 | 250,0 | 250,0 | 1.000,0 | 100,0 |
| 287,3 | 275,0 | 300,0 | 275,0 | 1.137,3 | 113,7 |
| 330,1 | 330,0 | 330,0 | 302,5 | 1.292,6 | 129,3 |
| 379,2 | 363,0 | 396,0 | 332,8 | 1.471,0 | 147,1 |
| 435,7 | 435,6 | 435,6 | 366,0 | 1.673,0 | 167,3 |
| 500,7 | 479,2 | 522,7 | 402,6 | 1.905,2 | 190,5 |
| 575,3 | 575,0 | 575,0 | 483,2 | 2.208,4 | 220,8 |
| 661,0 | 632,5 | 690,0 | 579,8 | 2.563,2 | 256,3 |
| 759,5 | 759,0 | 759,0 | 695,7 | 2.973,2 | 297,3 |
| 872,6 | 834,9 | 910,8 | 834,9 | 3.453,2 | 345,3 |
| 1.001,9 | 1.001,9 | 1.001,9 | 1.001,9 | 4.007,5 | 400,7 |
| 4,007464 | 4,007464 | 4,007464 | 4,007464 | 4,007464 | 4,007464 |

Valor de la canasta (Pt x Q10) A CANTIDADES DEL AÑO "10"(En Pesos)

| X1 | X2 | X3 | X4 | IPP | Var % |
|----------|----------|----------|----------|----------|----------|
| 250,0 | 250,0 | 250,0 | 250,0 | 1.000,0 | 100,0 |
| 287,3 | 275,0 | 300,0 | 275,0 | 1.137,3 | 113,7 |
| 330,1 | 330,0 | 330,0 | 302,5 | 1.292,6 | 129,3 |
| 379,2 | 363,0 | 396,0 | 332,8 | 1.471,0 | 147,1 |
| 435,7 | 435,6 | 435,6 | 366,0 | 1.673,0 | 167,3 |
| 500,7 | 479,2 | 522,7 | 402,6 | 1.905,2 | 190,5 |
| 575,3 | 575,0 | 575,0 | 483,2 | 2.208,4 | 220,8 |
| 661,0 | 632,5 | 690,0 | 579,8 | 2.563,2 | 256,3 |
| 759,5 | 759,0 | 759,0 | 695,7 | 2.973,2 | 297,3 |
| 872,6 | 834,9 | 910,8 | 834,9 | 3.453,2 | 345,3 |
| 1.001,9 | 1.001,9 | 1.001,9 | 1.001,9 | 4.007,5 | 400,7 |
| 4,007464 | 4,007464 | 4,007464 | 4,007464 | 4,007464 | 4,007464 |

Valor de la canasta (Pt x Qt-1) A cantidades del año "T - 1"(En Pesos)

| AÑO (T) | X1 | X2 | X3 | X4 | IPLEncadenado |
|---------|---------|---------|-------|---------|---------------|
| 0 | | | | | |
| 1 | 287,3 | 275,0 | 300,0 | 275,0 | 1.137,3 |
| 2 | 330,1 | 356,4 | 277,2 | 399,3 | 1.363,0 |
| 3 | 379,2 | 363,0 | 396,0 | 545,7 | 1.683,9 |
| 4 | 435,7 | 470,4 | 365,9 | 717,4 | 1.989,5 |
| 5 | 500,7 | 479,2 | 522,7 | 918,0 | 2.420,5 |
| 6 | 575,3 | 621,0 | 483,0 | 1.256,2 | 2.935,4 |
| 7 | 661,0 | 632,5 | 690,0 | 1.321,9 | 3.305,4 |
| 8 | 759,5 | 819,7 | 637,6 | 1.363,7 | 3.580,4 |
| 9 | 872,6 | 834,9 | 910,8 | 1.369,2 | 3.987,5 |
| 10 | 1.001,9 | 1.082,0 | 841,6 | 1.322,5 | 4.247,9 |

Valor de la canasta (pt-1 x qt) a cantidades del año "t"(en pesos)

| AÑO (T) | X1 | X2 | X3 | X4 | IPPEncadenado |
|---------|-------|-------|-------|-------|---------------|
| 0 | 250,0 | 270,0 | 210,0 | 330,0 | 1.060,0 |
| 1 | 287,3 | 275,0 | 300,0 | 451,0 | 1.313,3 |
| 2 | 330,1 | 356,4 | 277,2 | 592,9 | 1.556,6 |
| 3 | 379,2 | 363,0 | 396,0 | 758,7 | 1.896,9 |
| 4 | 435,7 | 470,4 | 365,9 | 951,7 | 2.223,7 |
| 5 | 500,7 | 479,2 | 522,7 | 918,0 | 2.420,5 |
| 6 | 575,3 | 621,0 | 483,0 | 947,0 | 2.626,2 |
| 7 | 661,0 | 632,5 | 690,0 | 950,8 | 2.934,3 |
| 8 | 759,5 | 819,7 | 637,6 | 918,4 | 3.135,1 |
| 9 | 872,6 | 834,9 | 910,8 | 834,9 | 3.453,2 |
| 10 | - | - | - | - | - |

3.1.9. Cuadro 2.- índice de precios al consumidor

PERIODO: Año 0 a 10

UNIDAD: Pesos, Unidades, Variaciones Porcentuales y Nro. Índice, Año 0=100,0

A1. = Los precios y las cantidades relativas no se modifican en los períodos 0 y 1

A1.2 = Las cantidades fluctúan fuertemente entre los períodos

PRECIOS (En Pesos por Unidad)

| AÑO (T) | X1 | X2 | X3 | X4 | AÑO (T) |
|---------|----------|----------|----------|----------|---------|
| 0 | 10,0 | 20,0 | 40,0 | 80,0 | 0 |
| 1 | 11,5 | 22,0 | 48,0 | 88,0 | 1 |
| 2 | 13,2 | 26,4 | 52,8 | 96,8 | 2 |
| 3 | 15,2 | 29,0 | 63,4 | 106,5 | 3 |
| 4 | 17,4 | 34,8 | 69,7 | 117,1 | 4 |
| 5 | 20,0 | 38,3 | 83,6 | 128,8 | 5 |
| 6 | 23,0 | 46,0 | 92,0 | 154,6 | 6 |
| 7 | 26,4 | 50,6 | 110,4 | 185,5 | 7 |
| 8 | 30,4 | 60,7 | 121,4 | 222,6 | 8 |
| 9 | 34,9 | 66,8 | 145,7 | 267,2 | 9 |
| 10 | 40,1 | 80,1 | 160,3 | 320,6 | 10 |
| | 4,007464 | 4,007464 | 4,007464 | 4,007464 | |

Cantidades (En unidades)

| AÑO (T) | X1 | X2 | X3 | X4 | AÑO (T) |
|---------|------|------|-----|------|---------|
| 0 | 25,0 | 12,5 | 6,3 | 3,1 | 0 |
| 1 | 25,0 | 15,5 | 3,3 | 6,1 | 1 |
| 2 | 25,0 | 12,5 | 6,3 | 9,1 | 2 |
| 3 | 25,0 | 15,5 | 3,3 | 12,1 | 3 |
| 4 | 25,0 | 12,5 | 6,3 | 15,1 | 4 |
| 5 | 25,0 | 15,5 | 3,3 | 18,1 | 5 |
| 6 | 25,0 | 12,5 | 6,3 | 15,1 | 6 |
| 7 | 25,0 | 15,5 | 3,3 | 12,1 | 7 |
| 8 | 25,0 | 12,5 | 6,3 | 9,1 | 8 |
| 9 | 25,0 | 15,5 | 3,3 | 6,1 | 9 |
| 10 | 25,0 | 12,5 | 6,3 | 3,1 | 10 |

Variación interanual de precios (T / T-1)

| AÑO (T) | X1 | X2 | X3 | X4 | AÑO (T) |
|---------|----|----|----|----|---------|
| | | | | | 0 |
| | 15 | 10 | 20 | 10 | 1 |
| | 15 | 20 | 10 | 10 | 2 |
| | 15 | 10 | 20 | 10 | 3 |
| | 15 | 20 | 10 | 10 | 4 |
| | 15 | 10 | 20 | 10 | 5 |
| | 15 | 20 | 10 | 20 | 6 |
| | 15 | 10 | 20 | 20 | 7 |
| | 15 | 20 | 10 | 20 | 8 |
| | 15 | 10 | 20 | 20 | 9 |
| | 15 | 20 | 10 | 20 | 10 |

Valor de la canasta (Po x Qo) a precios corrientes (En Pesos)

| X1 | X2 | X3 | X4 | |
|----------|----------|----------|----------|----------------|
| 250,0 | 250,0 | 250,0 | 250,0 | 1.000,0 |
| 287,3 | 341,0 | 156,0 | 539,0 | 1.323,3 |
| 330,1 | 330,0 | 330,0 | 883,3 | 1.873,4 |
| 379,2 | 450,1 | 205,9 | 1.291,1 | 2.326,3 |
| 435,7 | 435,6 | 435,6 | 1.771,6 | 3.078,5 |
| 500,7 | 594,2 | 271,8 | 2.335,2 | 3.701,9 |
| 575,3 | 575,0 | 575,0 | 2.338,5 | 4.063,7 |
| 661,0 | 784,3 | 358,8 | 2.249,6 | 4.053,6 |
| 759,5 | 759,0 | 759,0 | 2.031,6 | 4.309,0 |
| 872,6 | 1.035,3 | 473,6 | 1.636,4 | 4.017,9 |
| 1.001,9 | 1.001,9 | 1.001,9 | 1.001,9 | 4.007,5 |
| 4,007464 | 4,007464 | 4,007464 | 4,007464 | 4,007464 |

Valor de la canasta (Pt x Qo) a cantidades del año "0"(en pesos)

| X1 | X2 | X3 | X4 | | IPL | Var % |
|----------|----------|----------|----------|----------------|--------------|-------------|
| 250,0 | 250,0 | 250,0 | 250,0 | 1.000,0 | 100,0 | |
| 287,3 | 275,0 | 300,0 | 275,0 | 1.137,3 | 113,7 | 13,7 |
| 330,1 | 330,0 | 330,0 | 302,5 | 1.292,6 | 129,3 | 13,7 |
| 379,2 | 363,0 | 396,0 | 332,8 | 1.471,0 | 147,1 | 13,8 |
| 435,7 | 435,6 | 435,6 | 366,0 | 1.673,0 | 167,3 | 13,7 |
| 500,7 | 479,2 | 522,7 | 402,6 | 1.905,2 | 190,5 | 13,9 |
| 575,3 | 575,0 | 575,0 | 483,2 | 2.208,4 | 220,8 | 15,9 |
| 661,0 | 632,5 | 690,0 | 579,8 | 2.563,2 | 256,3 | 16,1 |
| 759,5 | 759,0 | 759,0 | 695,7 | 2.973,2 | 297,3 | 16,0 |
| 872,6 | 834,9 | 910,8 | 834,9 | 3.453,2 | 345,3 | 16,1 |
| 1.001,9 | 1.001,9 | 1.001,9 | 1.001,9 | 4.007,5 | 400,7 | 16,1 |
| 4,007464 | 4,007464 | 4,007464 | 4,007464 | 4,007464 | | |

Valor de la canasta (Pt x Q10) a cantidades del año "10"(En Pesos)

| X1 | X2 | X3 | X4 | | IPP | Var % |
|----------|----------|----------|----------|----------------|--------------|-------------|
| 250,0 | 250,0 | 250,0 | 250,0 | 1.000,0 | 100,0 | |
| 287,3 | 275,0 | 300,0 | 275,0 | 1.137,3 | 113,7 | 13,7 |
| 330,1 | 330,0 | 330,0 | 302,5 | 1.292,6 | 129,3 | 13,7 |
| 379,2 | 363,0 | 396,0 | 332,8 | 1.471,0 | 147,1 | 13,8 |
| 435,7 | 435,6 | 435,6 | 366,0 | 1.673,0 | 167,3 | 13,7 |
| 500,7 | 479,2 | 522,7 | 402,6 | 1.905,2 | 190,5 | 13,9 |
| 575,3 | 575,0 | 575,0 | 483,2 | 2.208,4 | 220,8 | 15,9 |
| 661,0 | 632,5 | 690,0 | 579,8 | 2.563,2 | 256,3 | 16,1 |
| 759,5 | 759,0 | 759,0 | 695,7 | 2.973,2 | 297,3 | 16,0 |
| 872,6 | 834,9 | 910,8 | 834,9 | 3.453,2 | 345,3 | 16,1 |
| 1.001,9 | 1.001,9 | 1.001,9 | 1.001,9 | 4.007,5 | 400,7 | 16,1 |
| 4,007464 | 4,007464 | 4,007464 | 4,007464 | 4,007464 | | |

Valor de la canasta (Pt x Qt-1) a cantidades del año "T - 1"(En Pesos)

| AÑO (T) | x1 | x2 | x3 | x4 | IPLEncadenado | Var % |
|---------|---------|---------|-------|---------|----------------|-------------|
| 0 | | | | | 100,0 | |
| 1 | 287,3 | 275,0 | 300,0 | 275,0 | 1.137,3 | 13,7 |
| 2 | 330,1 | 409,2 | 171,6 | 592,9 | 1.503,8 | 13,6 |
| 3 | 379,2 | 363,0 | 396,0 | 971,6 | 2.109,9 | 12,6 |
| 4 | 435,7 | 540,1 | 226,5 | 1.420,2 | 2.622,6 | 12,7 |
| 5 | 500,7 | 479,2 | 522,7 | 1.948,7 | 3.451,3 | 12,1 |
| 6 | 575,3 | 713,0 | 299,0 | 2.802,3 | 4.389,5 | 18,6 |
| 7 | 661,0 | 632,5 | 690,0 | 2.806,2 | 4.789,6 | 17,9 |
| 8 | 759,5 | 941,1 | 394,7 | 2.699,5 | 4.794,7 | 18,3 |
| 9 | 872,6 | 834,9 | 910,8 | 2.437,9 | 5.056,2 | 17,3 |
| 10 | 1.001,9 | 1.242,3 | 521,0 | 1.963,7 | 4.728,8 | 17,7 |

Valor de la canasta (Pt-1 x Qt) a cantidades del año "T"(En Pesos)

| AÑO (T) | x1 | x2 | x3 | x4 | IPPEncadenado | Var % | |
|---------|-------|-------|-------|---------|----------------|--------------|-------------|
| 0 | 250,0 | 310,0 | 130,0 | 490,0 | 1.180,0 | 100,0 | |
| 1 | 287,3 | 275,0 | 300,0 | 803,0 | 1.665,3 | 12,1 | |
| 2 | 330,1 | 409,2 | 171,6 | 1.173,7 | 2.084,6 | 12,5 | |
| 3 | 379,2 | 363,0 | 396,0 | 1.610,5 | 2.748,7 | 11,6 | |
| 4 | 435,7 | 540,1 | 226,5 | 2.122,9 | 3.325,3 | 12,0 | |
| 5 | 500,7 | 479,2 | 522,7 | 1.948,7 | 3.451,3 | 11,3 | |
| 6 | 575,3 | 713,0 | 299,0 | 1.874,6 | 3.461,9 | 17,7 | |
| 7 | 661,0 | 632,5 | 690,0 | 1.693,0 | 3.676,4 | 17,1 | |
| 8 | 759,5 | 941,1 | 394,7 | 1.363,7 | 3.458,9 | 17,2 | |
| 9 | 872,6 | 834,9 | 910,8 | 834,9 | 3.453,2 | 16,2 | |
| 10 | - | - | - | - | - | 382,4 | 16,1 |

3.2. La enseñanza de conceptos económicos en un contexto histórico: metodologías innovadoras en una experiencia con alumnos

Autores: Correa Deza, María Florencia - Delgado Cordoní, Mariana

3.2.1. Introducción

El presente trabajo relata y analiza una experiencia educativa realizada con alumnos de nivel secundario. La misma fue llevada a cabo por profesoras de microeconomía e historia económica de la Facultad de Ciencias Económicas de la UNT con un grupo de 25 alumnas de 9no. grado de la Escuela y Liceo Vocacional Sarmiento con el objetivo de impartir conceptos relacionados al proceso productivo (productividad) y a la Revolución Industrial, integrando así, dos disciplinas: historia y economía.

El concepto de productividad es elemental dentro de la teoría económica ya que incide en tópicos relacionados con niveles de producción, división del trabajo, especialización, incorporación de capital físico y humano, desarrollo económico y tecnología entre otros. Fue elegido para esta experiencia porque resulta crucial a la hora de comprender los fundamentos de la Revolución Industrial.

La experiencia se desarrolló en 2 sesiones: la primera fue una simulación de un proceso productivo y la segunda un trabajo de integración de conceptos de producción en el contexto histórico de la Revolución Industrial. Esta metodología brinda al alumno la oportunidad de experimentar y reflexionar sobre situaciones cotidianas estilizadas transformando el aula en “un laboratorio” de experimentación social. De esta manera los alumnos logran comprender intuitivamente conceptos técnicos básicos que los preparan para un posterior análisis reflexivo sobre lo “observado” integrándolo a un escenario histórico ya conocido.

3.2.2. Fundamentos y objetivos

Los abordajes interdisciplinarios resultan fundamentales en la generación de conocimientos sobre todo si se trata de disciplinas conexas y con relaciones definidas, de esta manera se sortea la posibilidad que los resultados se den de forma aislada, dispersa o fraccionada.

En el caso particular de la historia y la economía, Cipolla considera que “. . . si un determinado análisis de acontecimientos de historia económica no utiliza conceptos, categorías y paradigmas tomados de la teoría económica, no sólo no podrá ser reconocido como obra de historia económica, sino que seguramente producirá

resultados muy discutibles...”¹⁵ justificando, de esta manera, los intentos por generar espacios de diálogo entre ambas disciplinas.

Siguiendo esta línea, el trabajo pretende relatar una experiencia que tuvo como objetivo difundir una metodología novedosa en el ámbito de la enseñanza de la economía, que utiliza la experimentación de los alumnos como insumo para la generación de conclusiones respecto de un tópico de economía. Su aplicación en un hecho histórico concreto revela cómo se materializa dicho concepto que hasta el momento formaba parte de un cuerpo abstracto de ideas.

La experiencia estuvo compuesta por dos instancias. La primera fue un ejercicio de simulación de un proceso productivo que otorgue a las alumnas elementos para definir la productividad laboral, explicar cómo la división del trabajo y la inversión en bienes de capital mejoran la productividad y por qué una mayor productividad es mejor para las personas y para la economía en general. La segunda fue el análisis de la Revolución Industrial inglesa, utilizando los conceptos aprendidos en la primera instancia con el objetivo de incorporar al análisis histórico categorías propias de la teoría económica.

Las destinatarias de esta experiencia fueron alumnas de 9no. año de la Escuela y Liceo Vocacional Sarmiento de la ciudad de San Miguel de Tucumán. La escuela Sarmiento fue seleccionada porque, como establecimiento educativo perteneciente a la Universidad Nacional de Tucumán, se caracteriza por ser una escuela piloto, permeable a todo tipo de innovaciones en materia pedagógica. La elección del 9no año, responde a que dentro de su currícula se encuentran los contenidos referidos a la Revolución Industrial.

La enseñanza tradicional de la economía transmite conceptos económicos que tienen que ver con el comportamiento de los individuos, pero la teorización de dichos conceptos pasa por alto la posibilidad que el estudiante experimente dicho comportamiento, haciendo que se perciba como ajeno y a menudo abstracto. A los fines de sortear esta “limitación”, se puso en práctica una metodología innovadora con el objetivo de analizar el concepto de productividad y luego se aplicaron los conceptos aprendidos en un contexto histórico concreto, la Revolución Industrial.

El concepto de productividad es elemental dentro de la teoría económica ya que incide en tópicos relacionados con niveles de producción, división del trabajo, especialización, incorporación de capital físico y humano, desarrollo económico y tecnología entre otros. Su contexto de aprendizaje fue el desarrollo de un proceso productivo en donde se puso de manifiesto la gravitación de los factores de la producción dentro

¹⁵Cipolla, Carlo, *Entre la Historia y la Economía, Crítica*, Barcelona, 1991. Página 21.

de dicho proceso y cómo los agentes inciden y desarrollan comportamientos con el único objetivo de incrementar la producción del bien en cuestión. El ejercicio de simulación permitió a las alumnas razonar cuestiones relativas al fenómeno luego de haberlo “vivido”, de esta manera la teorización tenía aparejado el simple racconto de las actividades por ellas desarrolladas o vivenciadas.

La segunda etapa de la actividad tuvo como objetivo encontrar en un hecho histórico que forme parte de la currícula, los elementos desarrollados durante la simulación. Tal y como dijéramos en párrafos anteriores elegimos la Revolución Industrial inglesa en virtud de la importancia que adquirió, para la misma, el fenómeno de la productividad. Al enfrentar a las alumnas con las condiciones previas y con las características de la Revolución Industrial, fue casi natural que encontraran, en la misma, muchos de los elementos sobre los cuales habían reflexionado en la sesión anterior. La estrategia metodológica utilizada en esta sesión fue el análisis de extractos de textos sobre la Revolución Industrial que fueron extraídos de libros de historia para nivel secundario. Las frases debían ser analizadas y asignadas a alguna de las partes del proceso productivo: mano de obra, capital, insumo, producto, innovación o marco político-institucional. De esta manera y gracias al análisis conjunto de los conceptos económicos y de los elementos del fenómeno histórico, tópicos como división del trabajo, utilización de mano de obra, capital, innovación, entre otros, encontraron materialización en un hecho concreto.

3.2.3. Metodología

En esta experiencia se dividió en dos partes. La primera utilizó la simulación como método de enseñanza-aprendizaje la cual debe cumplir con las siguientes etapas:

1. Introducción

Debe explicarse breve y claramente a los estudiantes los objetivos de la simulación y revisar en qué grado de comprensión se encuentran los estudiantes respecto a los conceptos que abordará la misma.

2. Capacitación

Es necesario dejar bien claro el papel de cada estudiante en la actividad como así también las normas que deberán respetar los participantes en el transcurso de la simulación. Así mismo debe explicarse claramente el procedimiento a seguir.

3. Ejecución

El docente debe conducir la actividad cuidando que se cumplan las normas de la misma pero permitiendo que surjan comportamientos espontáneos ya que éstos pueden llevar a interesantes conclusiones luego. Oportunamente debe solicitar

opiniones o retroalimentación sobre el desempeño que están teniendo los participantes y eventualmente aclarar conceptos equivocados.

4. Comentarios sobre lo ocurrido

Esta es la parte fundamental de la simulación porque es a partir de la reflexión sobre lo vivenciado que los conceptos son aprehekidos por los estudiantes. Para ello es de mucha ayuda resumir los hechos que ocurrieron durante la actividad y luego comentar las dificultades que surgieron y los hallazgos encontrados., analizar el proceso transcurrido y comparar la actividad con el mundo real y/o relacionarla con otros contenidos del curso. Por último revisar los principales conceptos económicos mostrados en la actividad.

En la segunda etapa se utilizó, como método de enseñanza, la instrucción directa, la cual cuenta, por lo general, con las siguientes etapas:

1. Orientación

En esta instancia se debe revisar el aprendizaje previo combinando una introducción por parte del docente con elementos que puedan agregar los alumnos. Es importante en este paso dejar claro los objetivos de la sesión así como clarificar conceptos nuevos, si los hubiere. Para dar paso a la etapa siguiente deberán quedar claros el contenido y los procedimientos de la actividad.

2. Presentación de material nuevo

La propuesta deberá ser presentada por partes para no dejar lugar a dudas o malas interpretaciones. Para esto puede ayudar suministrar representaciones visuales de los conceptos y ofrecer ejemplos que sean conocidos por los alumnos. Será importante en esta instancia verificar la comprensión y comentar el desempeño de los estudiantes.

3. Práctica estructurada

Para el desarrollo de esta instancia el docente deberá guiar al grupo en el análisis de un ejemplo o problema paso por paso.

4. Práctica guiada

En este punto los estudiantes deberán practicar por su propia cuenta y el docente deberá supervisar las acciones con el objetivo de hacer comentarios correctivos si fuera necesario.

5. Práctica independiente

Los estudiantes deberán practicar por su propia cuenta sin recibir comentarios del docente.

6. Verificación de la comprensión

7. Cierre

Se deberá repasar los principales conceptos y objetivos propuestos al comenzar la actividad.

Debido a los objetivos y necesidades de la actividad propuesta, los pasos de la instrucción directa no fueron aplicados íntegramente, ni en el orden cronológico descrito. De esta manera, el paso 1 se desarrolló completamente; en el paso 2 se introdujo el material nuevo y se ofrecieron ejemplos, luego se pasó directamente al paso 4 que se realizó íntegramente. El paso 5 no fue realizado, dadas las necesidades del ejercicio y finalmente se desarrollaron la verificación de la comprensión y el cierre de la actividad.

3.2.4. Resultados: descripción de la experiencia

La experiencia se efectuó en dos partes: la primera fue una simulación tomada del material facilitado por el CEE (Council for Economic Education) en la edición 2009-2010 del TOT y la segunda una dinámica participativa de integración y revisión de contenidos coordinada por un el docente.



Docente explicando cómo fabricar una “revista”

En la primera parte se les comentó a los participantes que formarían parte de un ejercicio de simulación para determinar los efectos de la especialización en la productividad laboral, la división del trabajo y la inversión en capital humano y bienes de capital.

Se introdujo la actividad de simulación recogiendo conceptos previos y ejemplos de cómo se producen las cosas, qué se necesita para un proceso productivo y se logró que los estudiantes reflexionen y establezcan el concepto de insumos para la producción y el de factores productivos.

Se les explicó a los alumnos que iban a realizar el proceso productivo de una “revista”. Ésta sería elaborada con dos trozos de papel (de tamaño $\frac{1}{4}$ de una hoja A4 sujetos con 2 broches metálicos para expedientes y que en la tapa debería tener dibujado con felpa un escudo. Los participantes fueron divididos en distintos grupos de productores y se les otorgó los siguientes materiales de librería para que produzcan la “revista”:

- Hojas de tamaño A4
- Broches de metal para expedientes
- Una tijera
- Una perforadora
- Una regla
- Un lápiz
- Una felpa

La producción se llevaría a cabo en sucesivas rondas de 7 minutos. En una primera ronda no se permitió la división del trabajo de manera que cada participante debía fabricar su producto desde el comienzo hasta el final. Al finalizar la ronda de producción se contó la cantidad de unidades por cada grupo, se les pagó por ellas (caramelos) y se consignó dichas cantidades en una tabla visible para todos en el pizarrón. Se introdujo el concepto de productividad del factor trabajo como el cociente entre el volumen total de producción y la mano de obra empleada por cada equipo. Luego se realizó una breve reflexión sobre lo que se usó para producir (materiales, mano de obra, instalaciones, etc) catalogando cada cosa como insumo, factor trabajo o factor capital. Luego se preguntó a los estudiantes de qué otra manera podría organizarse la producción y surgió la idea de especializarse y dividir el trabajo.

| | R ₁ | R ₂ | P | R ₃ |
|---|----------------|----------------|----|----------------|
| 1 | 8 | 12 | 24 | 44 |
| 2 | 7 | 14 | 28 | 42 |
| 3 | 6 | 16 | 32 | 42 |
| 4 | 4 | 9 | 18 | 21 |
| 5 | 7 | 17 | 34 | 44 |

Especializar
 - habilidades
 - organización
 Cup
 ⊕ Innovación
 ⊕ Man
 Prode

Tabla en donde se registraron las cantidades producidas en cada ronda

Se realizó entonces una segunda ronda de producción permitiendo que cada grupo organice la producción libremente. Todos los grupos apelaron a la división del trabajo de manera que cada integrante realizó una parte del proceso productivo. Al finalizar la ronda, nuevamente se registraron los resultados en la tabla del pizarrón y se hizo notar a los estudiantes que los valores para la segunda ronda eran mayores en todos los grupos.



Alumnas realizando el proceso productivo durante la segunda ronda

Se increpó a los participantes acerca de cuál sería la causa de este aumento de la productividad a lo cual respondieron esgrimiendo dos hipótesis: la división del trabajo y la experiencia adquirida en la primera ronda. Este planteo permitió una discusión acerca de los factores que pueden incrementar la productividad. También surgió la inquietud de un grupo de estudiantes acerca de una forma especial en que una de sus compañeras hacía las cosas (puntualmente prescindía de la regla y cortaba varias hojas juntas simplemente marcándolas por la mitad) generando un proceso más ágil y una reducción en el tiempo que le tomaba esa etapa productiva. Esta intervención se utilizó para introducir el concepto de innovación, como una “idea” que mejora el proceso productivo y que puede ser canalizado a través de los factores de producción, en este caso el factor trabajo.

En una tercera ronda se permitió que los grupos que así lo quisieran adquirieran más capital del que ya tenían (en este caso felpas) y/o un nuevo tipo de capital (abrochador) que agilizaría el proceso productivo puesto que ahorraría pasos en el proceso de producción (perforar y luego pasar los broches). Se disponía solamente de un abrochador con lo cual se planteó la cuestión de a qué grupo asignarlo. Se decidió rematarlo al mejor postor utilizando como medio de pago los caramelos que venían obteniendo cada uno de los grupos. Surgió en esta instancia el descontento de uno de los grupos porque ya se habían comido sus caramelos. Esto sirvió para reflexionar sobre la necesidad de ahorro por parte de las empresas como paso previo a la inversión (compra de capital). Así mismo los estudiantes notaron que el abrochador representaba una innovación en el proceso productivo pero a través del factor capital.

Una vez asignado el abrochador al grupo que más caramelos pagó, se llamó a la reflexión sobre cómo decidieron los distintos grupos que no la adquirieron dejar de participar en el remate. A lo cual los estudiantes esgrimieron argumentos acerca del costo que implicaba el abrochador versus el ingreso adicional que les posibilitaría obtener en caso de adquirirla. Se señaló la importancia de este concepto en la toma de decisiones de los empresarios en las empresas reales. Por otra parte también argumentaron que el proceso productivo muchas veces se veía frenado porque dibujar el escudo les tomaba mucho tiempo. Se definió esto como un problema de “cuello de botella” en la producción y se discutió acerca de cómo la inversión en más capital podría solucionarlo incrementando la productividad.

Una vez finalizada la tercera ronda se registraron los resultados de producción de cada grupo en el pizarrón y se analizaron conjuntamente. Se observó que el grupo que había adquirido el abrochador incrementó notablemente su producción comparado a la ronda anterior, pero los otros grupos también. Los estudiantes argumentaron acerca de las razones de que esto ocurra y dichos argumentos estuvieron relacionados con la

innovación, el aprendizaje y la inversión como causas del aumento de productividad de los trabajadores.

Se hizo un cierre de la actividad revisando todos los conceptos que habían estado involucrados y pidiéndoles a distintos estudiantes que expliquen con sus palabras la definición y que digan cómo interviene en el proceso productivo cada uno de los siguientes conceptos:

- Factor trabajo
- Factor capital
- Insumo
- Producto
- Innovación
- Inversión

La segunda parte de la experiencia abordó el tema Revolución Industrial a modo de revisión puesto que los alumnos ya habían profundizado el mismo. Se comenzó la experiencia haciendo una reseña de las causas de la revolución industrial pidiendo a los participantes que las enuncien y expliquen. Luego se les pidió que digan en qué consistió la revolución industrial. Los estudiantes notaron que en esta revisión de contenidos aparecieron repetidas veces los conceptos sobre los que se trabajó en la primera parte.



Alumnas discutiendo acerca de las frases

Luego se planteó una consigna para trabajo grupal. A cada grupo se le dieron 5 fragmentos de textos de historia que hablaban sobre distintos aspectos de la revolución industrial. Se les dio la consigna de leerlos y analizarlos con el objetivo de determinar sobre qué elemento de los involucrados en el proceso productivo versaba el texto.

Se colocaron 6 trozos de afiche de distintas formas y colores distribuidos por las paredes del aula, que representaban conceptos relacionados con el proceso productivos (trabajo, capital, innovación, insumo, producto, marco institucional) y se pidió a los estudiantes que una vez cumplida la primera consigna peguen en al trozo de afiche que corresponda cada una de las frases analizadas.

Durante el tiempo que tenían las alumnas para analizar las frases, el docente supervisaba los grupos con el fin de ayudarlas en caso de presentarse dudas respecto de la parte a la que pertenecía el fragmento. Este paso fue importante debido a que había fragmentos que efectivamente podían ser asignados en varios lugares. De esta manera se guió a las alumnas a decidir en dónde colocarlos y que tengan claro el por qué de la elección.



Docente coordinando el plenario y “encastrando” el esquema del proceso productivos

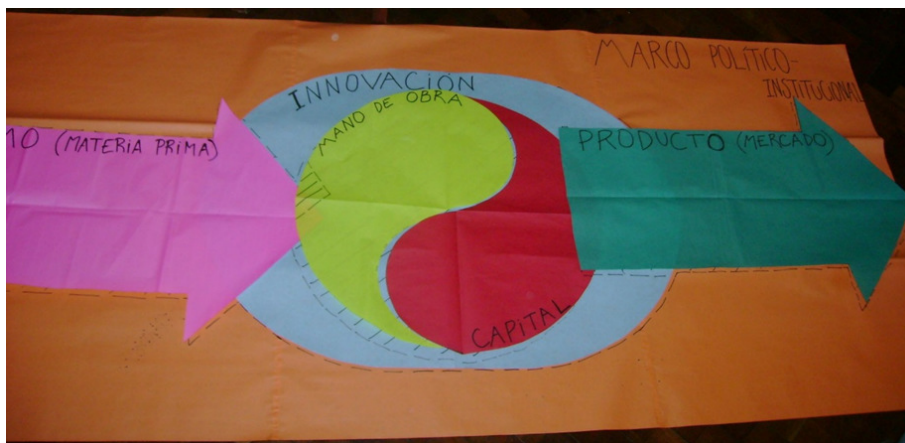
Una vez que todos los grupos pegaron sus frases, se hizo una revisión de las decisiones de los grupos a través de una puesta en común en donde cada grupo debía argumentar por qué decidió poner cada una de las frases donde las puso. Se permitió que todos

participen y surgieron algunas discusiones argumentativas acerca de frases que podrían ir en varios lugares.

A medida que se revisaban las frases pegadas sobre los distintos trozos de afiche se fue construyendo con los mismos un esquema que representa el proceso productivo de tal manera que mediante un recurso visual dinámico (como un juego de encastre) quedaron integrados los conceptos económicos vinculados al proceso productivo con los pasajes descriptivos acerca de la revolución industrial.

Esta puesta en común fue interesante, también, porque permitió introducir algunos elementos que las alumnas no habían estudiado.

La siguiente foto muestra los trozos de afiche que serían ensamblados posteriormente durante la revisión y que esquematiza un proceso productivo utilizando los conceptos centrales de la simulación:



Esquema del proceso productivo en donde posteriormente las alumnas pegaron las frases

Una vez finalizada la instancia de revisión y de “armado” del proceso productivo, se concluyó acerca de cómo todas las partes del mismo interactúan con el objetivo de producir bienes y la importancia que tiene la coordinación de todas esas partes.

Finalmente se reflexionó sobre la actividad y sobre cómo las opiniones de las alumnas respecto de esta nueva forma de aprender economía e historia.

3.2.5. Conclusiones

La interdisciplinariedad es una de las respuestas de muchos equipos de trabajo para abordar la complejidad de la realidad actual. Consideramos que la educación

no está exenta en tanto debe dar respuestas al cambio de contexto inducido por las nuevas tecnologías y las transformaciones en las formas de comunicación. La intención de esta experiencia fue probar este tipo de trabajo interdisciplinario en el aula y consideramos que fue exitosa, de ahí la intención de difundirlo.

La experiencia desarrollada nos permitió corroborar que una metodología innovadora que tiene como objetivo reflexionar sobre conceptos económicos de manera interactiva y participativa, permite una mayor comprensión del hecho estudiado y genera instancias de deliberación sobre la base de una vivencia. Además, una vez que los conceptos fueron aprehendidos de esta manera, resulta más fácil la reflexión sobre el fenómeno histórico.

Es interesante notar que este tipo de actividades lúdicas generan un clima de motivación genuina en los alumnos que dinamiza notablemente la clase, durante el juego obviamente pero posteriormente también. Por otra parte las alumnas manifestaron la sensación de haber aprendido de economía y de historia de una forma novedosa y declararon haber disfrutado de la experiencia.

Todo esto nos lleva a concluir que este tipo de experiencias enriquecen el proceso de enseñanza-aprendizaje y nos da pie a idear futuras actividades en esta línea.

3.2.6. Bibliografía

Cipolla, Carlo, Entre la Historia y la Economía, Crítica, Barcelona, 1991.

Council for Economic Education. Material del Train of Trainers 2009 – 2010. Nueva York 2009.

Fradkin, Raúl (coord.), Historia. El mundo contemporáneo. Siglos XVIII, XIX y XX. Estrada Polimodal, Buenos Aires, 1999.

Morichetti, María, Pyke, Jorge N. y Pita, Valeria, Historia. América lata y Europea entre los siglos XV y XVIII, Santillana, Buenos Aires, 2007.

Bustinza, Juan Antonio y Grieco y Babio, Alicia, Historia 2. Los tiempos modernos y contemporáneos hasta 1830, A-Z Editora, Buenos Aires, 1993.

4. Área disciplinar Impositiva

4.1. La imputación de las diferencias de impuestos

Autor: A. Lorenzo

La imputación de las diferencias de impuestos fin de la historia¹⁶. Recientemente la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en sentencia del 08/06/10, se expidió en la causa “Scania Argentina S.A.”, poniendo punto final a una discusión interpretativa que se había presentado con relación a la forma de imputación en el impuesto a las ganancias, de las diferencias de impuestos determinadas por los organismos de recaudación.

En esta causa se reencauzó hacia el derecho, lo que nunca debió alejarse de la recta interpretación de la norma. En este caso la posición fiscal y cierta jurisprudencia, generó todo un dislate jurídico de muchos años, que implicó un verdadero dispendio de esfuerzos (tanto para el fisco, como para los contribuyentes).

El planteo original estaba constituido por la interpretación que correspondía darle al artículo 18 de la ley de impuesto a las ganancias, que regula la mecánica de imputación de las diferencias de impuestos provenientes de ajustes, las que **“se computarán en el balance impositivo correspondiente al ejercicio en que se determinen o paguen, según fuese el método utilizado para la imputación de los gastos”**¹⁷.

La norma obliga a imputar en el balance impositivo, aplicando el mecanismo de percibido o devengado, según el método que deba usar el contribuyente, en función de la situación particular del sujeto pasible del ajuste correspondiente. Este

¹⁶El presente trabajo toma como base el preparado para el 12° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, que organizara el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires del 22 al 24 de septiembre de 2010

¹⁷Texto que tuvo su origen en la ley de impuesto a los réditos, a través de la inclusión normativa que efectuó el P.E., en el art. 15 del Decreto Reglamentario del tributo. Esta disposición no resistió el test de constitucionalidad y fue declarada ilegal por la C.S.J.N. en la causa Chicago Bridge & Iron Suc. Arg. del 30/4/1973, pues claramente constituía una excepción al principio de devengado contenido de manera expresa en la ley del gravamen, que no establecía la excepción que disponía el reglamento. Esta situación originó la derogación de la norma legal reglamentaria y su posterior incorporación al texto de la ley.

criterio interpretativo no tuvo mayores discusiones doctrinarias y judiciales y la aplicación del criterio utilizable se efectuaba sin entrar a considerar aditamentos o condicionamientos especiales.

Es importante aclarar que –sin que se encuentre sujeto a discusión- se entiende que cuando la ley se refiere a “ajustes”, está señalando diferencias determinadas por el Fisco, sin comprender a declaraciones juradas rectificativas que pudieran presentar los contribuyentes.

Esto era clave, **lo que se imputaba era la diferencia determinada**. Y esta imputación se hacía en el momento en que ésta se realizaba (si el criterio general de imputación era devengado para el contribuyente) o se difería hasta el momento del pago (para quienes imputaban sus rentas y gastos por percibido)¹⁸.

El problema de interpretación se planteó con relación a quienes debían imputar sus diferencias aplicando el criterio de devengado, pues el fisco terminó interpretando que solo podía ajustarse cuando la determinación estuviese firme y no se encontrase discutida ante el Tribunal Fiscal.

Aclaremos que el concepto de devengado no tiene una definición concreta en el ámbito de la ley del impuesto a las ganancias. Es concepto que tiene una trascendencia significativa desde el punto de vista contable y como antecedente sustancial recordamos su definición dentro de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), que se aprobaron durante la 7° Conferencia Interamericana de Contabilidad y la 7° Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas, que se celebraron en Mar del Plata en 1965, donde fue definido de la siguiente manera:

Sin lugar a dudas este particular análisis parte de una errónea interpretación del concepto. Lo que la ley manda es imputar cuando se efectúa la determinación, justamente en contra de lo que correspondería de aplicar estrictamente el criterio de devengado propiamente dicho, a través del cual debiera ajustarse las declaraciones juradas correspondiente al período donde se ha producido la diferencia específica.

En el ámbito estrictamente tributario, dada la falta de definición legal al respecto, al intentar delinear este concepto no puede dejar de citarse la caracterización que formulara Reig, cuando sostuvo que para que un ingreso o gasto pueda considerarse devengado, deben presentarse las siguientes condiciones:

¹⁸Es doctrina admitidas –incluso por el Fisco- que cuando la ley habla de “diferencias de impuestos”, están incluidos en esta enunciación también los intereses resarcitorios y la indexación que pudiera corresponder

1. Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto.
2. Requiere que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente
3. No requiere actual exigibilidad o determinación, no fijación de término preciso para el pago; puede ser obligación a plazo y de monto no determinado¹⁹

Insistimos con la confusión fiscal, de pretender analizar si el acto determinativo, una vez realizado, se encuentra perfectamente devengado, o si por el contrario, aún no se han producido las circunstancias que permiten caracterizarlo como tal, si el mismo resulta controvertido por el contribuyente y por ende apelado ante el organismo jurisdiccional correspondiente.

A pesar de lo señalado, digamos que aún con esta interpretación sería admisible deducir el ajuste a partir del acto administrativo, sin esperar la suerte final del mismo.

Así, de las condiciones citadas, la que puede dar lugar a un cuestionamiento especial es la segunda, es decir si el gasto está sujeto a una condición que lo pueda volver inexistente.

No compartimos la doctrina que ha encontrado, en esta situación, la argumentación para no admitir la deducción con el acto de la determinación²⁰.

Nos parecen que existen sólidos argumentos para no aceptar esa tesis.

El primero surge desde la misma estructura del derecho administrativo, que sustenta todo su accionar **en el principio de legitimidad del acto administrativo**, consagrado por el art. 12 de la ley 19.549, circunstancia que inhabilita la posibilidad de considerar inexistentes sus efectos, por la mera posibilidad de su revisión posterior²¹.

También nos parece que una respuesta negativa a la no admisibilidad de la deducción con el acto de la determinación, viene dada por la misma lógica de los hechos; pues esta actitud impediría también efectuar la deducción aún con la sentencia

¹⁹Enrique J. Reig – Impuesto a las Ganancias – 9na. Edición actualizada – Ediciones Macchi – Pag. 302

²⁰Así se ha señalado que el devengamiento “. . . requiere de la irreversibilidad de las circunstancias, situación que no se da en este caso atento encontrarse en discusión la materia imponible, que podría resultar en el mismo monto proyectado, en uno menor, o en cero”. Cfr. Marcelo V. Gaumet, “Las diferencias por ajustes de impuestos y el artículo 18 de la ley del impuesto a las ganancias” - ERREPAR - DTE - N° 338 - T. XXIX - mayo/2008

²¹Que incluso seguramente generará embargos y otras medidas cautelares de la misma administración.

confirmatoria del acto del Tribunal Fiscal, si el mismo se ha recurrido ante el Tribunal de Alzada, pues se mantendría esta posibilidad de revisión. Y entonces podría darse la paradoja de que la administración, con tal confirmación, inicie ejecución fiscal para la percepción de su crédito, sin que el contribuyente pueda siquiera deducir el contenido de ese juicio.

En última instancia el acto administrativo recurrido ante el Tribunal Fiscal, estará **sujeto a una condición resolutoria**²², que provocará la “desaparición” de los efectos de la obligación, cuando tal hecho haya acontecido.

4.1.1. La posición fiscal

La posición interpretativa señalada (imputar con la determinación practicada) no requirió consideraciones especiales, hasta que el Fisco efectuó determinaciones y ajustes fiscales, ante la supuesta errónea imputación de estas diferencias de impuestos, cuando el acto determinativo era apelado por el contribuyente.

El Dictamen 73/82 (DATJ)

Una primera posición fiscal en este tema, la encontramos en su Dictamen 73/82 (DATJ), donde señaló:

“De acuerdo a esta disposición legal, los saldos favorables al fisco, provenientes de ajustes practicados en impuestos deducibles en el balance fiscal de ganancias, se deducirán en el ejercicio en que se determinen o paguen, en vez de apropiarse al que realmente competen, que es aquel en que se configuraron los hechos imponibles, causantes del pago del mayor gravamen que se pretende deducir”.

Se reitera el concepto legal (artículo 18 de la ley del impuesto a las ganancias), sin que se efectúen aclaraciones especiales con relación a las condiciones que deberían presentarse para estos ajustes.

Una referencia –casi tangencial- vinculada a este tema (y de hecho así ha ocurrido desde la posición fiscal que viene usando este Dictamen para sustentar su posición en algunas de las causas que citaremos²³), se presenta cuando se señala que “*a diferencia de lo que ocurre con el concepto de lo percibido, el de lo devengado no es*

²²En los términos del art. 528 del Código Civil

²³En este punto recordamos lo sentenciado por la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal, en la causa Bunge y Born S.A., con fecha 16/05/1995, cuando señaló, referido a estas “fuentes” particulares del derecho, como lo hace la AFIP con este Dictamen, que “. . . no es jurídicamente concebible que una circular” de la Dirección General Impositiva pueda ser considerada fuente del derecho tributario, puesto que éste tiene su fuente exclusiva en la ley y en los actos a ella jurídicamente equiparados”

definido por la ley, por lo que cabe decir que ingreso devengado es aquel sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere. Correlativamente, en cuanto a los gastos, se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren derecho a su cobro”.

La señalamos como “tangencial” por cuanto ni en el cuerpo del dictamen –más allá de lo citado- y tampoco en sus conclusiones, se hace referencia a ninguna condición especial que deben presentar los “ajustes determinados” (la “firmeza que el fisco pretendió darle según veremos”)²⁴.

La administración acude como fundamentación básica a la necesaria estabilidad de la declaración jurada y así sostiene que la “liquidación se formule con los elementos -entradas o salidas- no sujetos a condición alguna, ciertamente conocidos en oportunidad de practicarle e impide aceptar la influencia en un ejercicio dado de hechos y actos jurídico o económicos o de cualquier acontecimiento acaecido con posterioridad al mismo”.

La causa “Scania Argentina S.A.”

Con fecha 20/08/04 se expidió la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa de referencia. En ella la representación fiscal expresó:

“que el ingreso devengado es aquel sobre el que se ha adquirido el derecho a percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere, y que correlativamente en cuanto a los gastos, se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales terceros adquieren derecho a su cobro”.

Se reiteran las definiciones contenidas en su Dictamen 73/82, utilizando aquella referencia que destacamos como “tangencial”, a los fines de sostener la posición que origina la impugnación que el contribuyente llevara al Tribunal Fiscal.

A partir de ahí agrega –por primera vez- la referencia a la necesidad de la adquisición de “firmeza”, como elemento sustancial que permitiría el cómputo del ajuste que se haya practicado y se sostiene:

“... una determinación administrativa sólo resulta devengada, y por ende deducible, a partir del momento en que se generan las circunstancias en las cuales el Fisco Nacional tiene derecho a su cobro, y que dicho derecho se obtiene con las sentencias del Tribunal Fiscal de la Nación, pues es

²⁴Que por otra parte puede y debe interpretarse como generada con el acto de la determinación. Claramente la Sala “D” del TFN en la causa Scania Argentina S.A. del 20/08/04, diferencia este concepto, con relación al de la “ejecutabilidad” de la obligación.

cuando el ente recaudador está habilitado para librar las boletas de deuda correspondientes”.

Con esta postura el Fisco somete la posibilidad de la imputación de la diferencia de impuestos determinada, a la actitud que en definitiva asuma la empresa, cuestionando o no la decisión fiscal.

Por otra parte, aclaramos que la firmeza se refiere a la mera posibilidad de librar boleta de deuda, a los fines de iniciar acciones judiciales de cobro ejecutivo²⁵.

La causa “Suple Servicio Empresario S.A”

Esta causa es sentenciada por la Sala B del Tribunal Fiscal, con fecha 16/12/05. En ella la representación fiscal argumentó:

“... no se pretende dejar de lado la aplicación del artículo 18, sino que el cuestionamiento parte de que no se pueden considerar como “ciertas” o “pasivo cierto” a las obligaciones que se derivarían de determinaciones apeladas, ya que su perfeccionamiento se encontraba supeditado a determinadas condiciones (dependía del fallo a dictar por el Tribunal) que podían transformarla en inexistente”.

Como puede apreciarse reitera su línea argumental.

La causa “Playas Subterráneas S.A.”

La Sala A del Tribunal Fiscal se expidió en esta causa con fecha 30/04/07. Nuevamente el Fisco utilizó como “doctrina” el Dictamen 73/82 con el argumento citado precedentemente y reitera que:

“la imputación al año fiscal respectivo se relaciona con el momento en que las determinaciones de oficio han quedado firmes”...

4.1.2. La posición del tribunal fiscal

La posición de la Sala D

La Sala D del Tribunal Fiscal se expidió²⁶ en la causa “Scania Argentina S.A.”, con fecha 20/08/04 y en este sentido expresó:

“La interpretación del Fisco Nacional es la de que hay determinación sólo una vez que este Tribunal Fiscal se pronuncie confirmando un ajuste practicado. No es así para la ley que no contempla excepciones ni

²⁵La sentencia del Tribunal Fiscal puede ser apelada ante la Cámara Contencioso Administrativa Federal

²⁶Con el voto de los Dres. Mario Siritto, Sergio Brodsky y Ethel Gramajo

matices.”

Gran simpleza en la definición. En el articulado de la ley no hay consideraciones o caracterizaciones particulares que el legislador haya formulado. Es clara la regla interpretativa que acude al sentido de las palabras como primer método exegético, sin que sea necesario buscar interpretaciones disímiles cuando el texto de las palabras contenidas en la ley es claro.

El Tribunal concluyó que si la administración entiende que la solución legislativa resulta ser inequitativa o injusta, no puede el fisco buscar la solución haciendo “... *decir a la ley lo que la ley no dice sino por modificar su texto conforme a los criterios de justicia que el legislador estime más adecuados.*”

La posición de la Sala B

La Sala B del Tribunal Fiscal se expidió²⁷ en la causa “Suple Servicio Empresario S.A.”, con fecha 16/12/05. En la misma se realizó un análisis del texto legal y particularmente señaló que:

“... toda la doctrina moderna y la jurisprudencia en la materia es conteste que el concepto de devengamiento es completamente ajeno a la idea de obligación de pago o exigibilidad actual, siendo necesario sí, como requisitos imprescindibles, el acaecimiento de los hechos sustanciales generadores de la obligación, ponderación puntual de los riesgos del caso y que la misma no esté sujeta a una verdadera condición. Como se aprecia, que no exista una obligación de pagar la deuda fiscal determinada por efecto del recurso de apelación ante este Tribunal Fiscal, de ello no se deriva por sí mismo ninguna relevancia en el concepto tradicional del devengado²⁸.”

Con claridad se diferencia la posibilidad de la exigibilidad –posición que sustenta el fisco-, con el devengamiento de la obligación –no sujeta a aquella condición o exigencia.

A pesar de ello **sostuvo una decisión contraria**, fundando esta afirmación no ya en los argumentos técnico-jurídicos desarrollados (que transmitían una idea completamente contraria a esta solución), sino apelando a dos esquemas de interpretación:

- El que denomina “no menos importante **criterio de pragmatidad fiscal**”

²⁷Con el voto de los Dres. Agustín Torres, Juan P. Castro y Carlos Porta

²⁸El destacado nos pertenece

- y al fundamento último de esta norma especial de imputación que, según sostiene el Tribunal, no es otro que tratar de preservar, en la mayor medida posible, **la estabilidad de las situaciones fiscales declaradas** aun en los casos de posterior revisión y determinación.

Para fundamentar este novedoso criterio interpretativo de la “**pragmaticidad fiscal**” esbozó una serie de argumentaciones que es menester citar particularmente:

- Primero señaló que de procederse a imputar el ajuste al ejercicio en que es determinado, *tal como literalmente parecería indicar la ley* y en este caso haciendo abstracción a la posible interposición de recurso ante el Tribunal Fiscal, podría suceder **que en la hipótesis de que el mismo fuera revocado con posterioridad**, *“el contribuyente debiera rectificar en menos el período fiscal de la emisión del acto administrativo, dando lugar a un nuevo procedimiento administrativo, aunque ahora catalogado como repetición, ya que la rectificativa en menos no es en principio admisible, salvo errores de cálculo”*.

No resulta claro el argumento vertido. O por lo menos parece erróneo en su conceptualización final. Si el contribuyente imputó en el ejercicio de su determinación un ajuste fiscal, habrá ingresado un menor impuesto al “achicar” su base imponible como consecuencia de tal imputación. Si con posterioridad se confirma la determinación, no serán necesarios ajustes adicionales con respecto a aquella determinación primaria. Sin embargo, si el acto administrativo es revocado, convalidando el criterio del contribuyente de no aceptar el ajuste tal como lo planteó la administración fiscal, lo que deberá hacer el responsable es reintegrar al balance fiscal lo indebidamente deducido, **generando una rectificativa en más** (no en menos como sostiene el Tribunal), con las consecuencias que de ello se deriva. Y no habría ningún error de cálculo al respecto.

- A partir de este sutil criterio de estabilidad sostiene el Tribunal que si se equipara “determinación” en los términos del artículo 18 de la ley a “determinación confirmada por el Tribunal Fiscal”, el “*sistema se garantiza, al menos parcialmente, que una vez que se impute el resultado del ajuste, la situación declarativa del contribuyente ya consolidada posee menores chances de modificarse o alterarse*”.

Dos situaciones que no dejan de ser llamativas. Los miembros del Tribunal entendieron que cuando el artículo 18 señala “**determinación**”, en realidad “debe leerse” “**determinación confirmada por el Tribunal Fiscal**”. No alcanzamos a leer de esa manera el texto legal citado.

Tampoco comprendemos porqué en este caso el “sistema se garantiza parcialmente”, situación que se produciría únicamente si la sentencia del Tribunal Fiscal no tuviera posibilidad de ser revocada en una instancia posterior. Parece una sobreestimación de la actuación del Tribunal²⁹. Y en este caso concreto, como veremos, no habría garantizado el resultado de estabilidad buscado.

- También formula una aclaración especial al criterio de impugnación que entiende el correcto “**determinación confirmada por el Tribunal Fiscal**”, señalando que con ella desaparece el efecto suspensivo del recurso, quedando la AFIP habilitada a proceder a la ejecución fiscal del crédito, sin perjuicio de la posibilidad del contribuyente de recurrir al tribunal de alzada, lo que no enerva aquel derecho fiscal. Y en este sentido se señala que “*de optarse por recurrir la determinación fiscal por la vía de la apelación por ante este Tribunal, la imputación fiscal de sus efectos habrá de plasmarse en el ejercicio fiscal que corresponda a la fecha en que se materialice, en concreto, la exigibilidad del pago de las sumas determinadas, solución que, como se viera, no sigue el criterio técnico-jurídico de devengamiento en el marco de la ley tributaria, ni el concepto de firmeza del acto, sino una conveniencia práctica inspirada en la voluntad del legislador en pos de la preservación máxima posible de la estabilidad del sistema*”.
- Particularmente resalta “*que el sistema sigue siendo perfectible en aquellos casos donde luego de haberse puesto en ejecución la deuda por parte del Fisco, el acto determinativo es revocado por la Alzada*”.

Nosotros diríamos que –por lo contrario- justamente este aspecto marca la “falta de perfectibilidad” del sistema

- Concluye el Tribunal señalando que intentar sanear por vía interpretativa el supuesto indicado precedentemente, e insistir con una tesis de imputación frente a un “pronunciamiento firme de la Cámara” o eventualmente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, podría llevar al absurdo jurídico de considerar no “determinada”, “devengada” o “imputable” en el supuesto del artículo 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, a un monto por el cual se estaría exigiendo, embargándose al contribuyente y, en muchos casos,

²⁹Sin embargo merece particularmente señalarse que –sin lugar a dudas- el Tribunal Fiscal se convirtió en una verdadera valla de contención frente a pretensiones desmedidas del Fisco, trabajando con un nivel de excelencia e imparcialidad fuera de toda discusión o duda y todo ello sin perjuicio de la posibilidad natural de no compartir algunos criterios particulares, aplicados en ciertas causas, que de ninguna manera constituyen la generalidad de los casos que se resuelven en el seno del Cuerpo, en todas sus Salas

directamente, cobrándose.

En definitiva no parece muy atinada la interpretación que se formula en la causa, generando un nuevo mecanismo de imputación, más allá de los clásicos conocidos en el ámbito de la ley y que ni siquiera resuelven íntegramente el problema, porque dejan subsistente la posibilidad de que todo deba revertirse a partir de una posición de la Cámara Contencioso Administrativa Federal, que podría revocar la resolución del Tribunal Fiscal.

Además, téngase presente que estos “ajustes determinados” no deben pensarse únicamente en función de lo resuelto por AFIP, sino también por organismos de recaudación fiscal provinciales y municipales de todo el país, por lo cual cabrían numerosas posibilidades diferenciales de imputación en definitiva, según cuál sea el trámite procesal que estas diferencias determinadas puedan tener en la jurisdicción correspondiente.

La Posición de la Sala A

Con fecha 30/04/07 la Sala A del TFN en la causa “Playas Subterráneas S.A.” se expidió en este tema y simplemente afirmó³⁰:

“Que los suscriptos consideran que la determinación a que hace referencia el art. 18, sólo puede ser computada una vez que quede firme, lo que se produjo en el caso de autos en el año 2002, cuando, la recurrente reconoció la deuda con el Fisco local acogiéndose a los planes de facilidades de pago referidos.

Debe señalarse que si la actora discutió en sede administrativa y judicial la sustantividad del impuesto local, ello significa que no debió reconocerlo como gasto en los períodos fiscales 1998 a 2001. Recién cuando se admitió la pretensión fiscal en el período 2002 dejó de ser un concepto incierto y se produjo el devengo.”

No puede encontrarse en el texto del fallo argumentos que justifiquen la aplicación del criterio utilizado, pues los transcriptos constituyen los únicos dos párrafos del considerando fundante de la resolución del Tribunal.

A la época del fallo ya se habían expedido las Salas “B” y “D”. En ese caso se sostiene el criterio de la Sala “B”, comentado en el apartado precedente, pero sin que se utilicen –por lo menos explícitamente- similares argumentos.

³⁰Con el voto de los Dres. Ignacio Buitrago, José Bosco y Ernesto Celdeiro

4.1.3. La posición de la cámara

Sala II – Causa “Scania Argentina S.A.”

La C.N. Fed. Contencioso Administrativa, Sala II, con fecha 19/10/06 tuvo oportunidad de expedirse en la revisión de la causa sentenciada por el TFN³¹.

La Alzada, con solo unos párrafos al respecto, sostuvo que compartía la posición del TFN. Para ello expresó que el texto del artículo 18 de la ley del impuesto a las ganancias, en su parte pertinente, sostiene que *“las diferencias de impuestos provenientes de ajustes se computarán en el balance impositivo correspondiente al ejercicio en que se determinen o paguen, según fuese el método utilizado para la imputación de los gastos”* y en consecuencia...

“... al ser la recurrente una sociedad anónima, debía emplear el método de lo devengado para contabilizar ingresos y egresos; de manera que las diferencias de impuestos resultantes de ajustes practicados, debían computarse en el balance impositivo correspondiente al ejercicio en que se determinaron”. “Esto por estricta aplicación de aquella norma que no prevé un distinto tratamiento para el caso en el que se hubiera recurrido la determinación ante el Tribunal Fiscal de la Nación.”

Se mantiene la “simpleza” conceptual. Pero a diferencia de la comentada en la causa precedente del Tribunal Fiscal, claramente se señalan los argumentos que posibilitan tal actitud, más allá de la creencia particular de los sentenciantes.

EL artículo manda aplicar a una sociedad el principio de devengado; siendo el contribuyente una S.A., debe utilizar el criterio de imputar las diferencias en el momento en que se determinen. Y ello independientemente de haber recurrido su monto o no al Tribunal Fiscal, pues el texto legal no hace ninguna referencia particular al efecto.

4.1.4. La Sala V

a) Causa “Suple Servicios Empresarios S.A.”

Con fecha 22/02/07 la Cámara³² se expidió en la causa de referencia, donde el Tribunal había fallado a favor del Fisco y sostuvo:

“Que,... lo cierto es que al encontrarse los intereses determinados por la DGI recurridos por ante el Tribunal Fiscal no se encuentran firmes y al no encontrarse firmes no pueden ser considerados como devengados

³¹Que había sido favorable a la posición del contribuyente

³²Con el voto de los Dres. Pablo Fedriani y Jorge Morán

en la medida en que la determinación resultante puede ser dejada sin efecto ya sea por el TFN o por la Cámara de Apelaciones o por la Corte Suprema de la Nación.”

En este caso la Cámara sustenta su posición en la necesidad de firmeza de la determinación, como paso previo y necesario para posibilitar la deducción del ajuste determinado.

Pero no particularizando en el criterio que el Tribunal Fiscal había sostenido (“determinación confirmada por el Tribunal Fiscal”), sino ampliando el universo de situaciones ante la posibilidad de cualquier reversión de la medida (incluyendo la Cámara de Apelaciones o incluso la Corte Suprema).

Este criterio transforma el criterio de “devengado” en el de “firmeza”, que incluso va más allá que el de la propia exigibilidad (que se genera con la sentencia del Tribunal Fiscal favorable a la pretensión fiscal). Desde este punto de vista posibilitaría, en este caso, que una deuda determinada y aún cancelada (o ejecutada), no pueda deducirse impositivamente si la misma continúa en proceso de discusión judicial.

b) Causa “Playas Subterráneas S.A.”

Con fecha 11/08/09 la Sala V tuvo la oportunidad de expedirse en esta causa³³, produciendo un cambio de opinión con relación a la sustentada previamente, sosteniéndose que “un nuevo caso de similares características lleva al Tribunal a un replanteo de lo resuelto anteriormente”.

Para ello realiza una interpretación con abundante citas doctrinarias³⁴, para concluir que:

“... se desprende que el legislador ha estimado que una vez determinado el impuesto debe considerarse devengado a los fines de computárselo en el balance fiscal correspondiente al ejercicio en que la determinación se produjo, apartándose así del criterio de lo devengado seguido por la técnica contable....”

Y ello es así por cuanto el devengamiento de una diferencia fiscal, se habría generado en el ejercicio en que la misma se produce efectivamente, sin importar el momento en que la misma es determinada o establecida por el organismo de recaudación, aspecto que bajo ningún punto de vista cambia el momento en que la misma se devengó, debiendo en tal oportunidad –en un análisis puro del concepto- integrar el pasivo y

³³Con el voto de los Dres. Pablo Fedriani, Jorge Morán y Jorge Alemmay

³⁴Incluso referencia el Dictamen 73/82, pero para sustentar la posición de utilizar devengamiento, sin diferenciar otros aspectos.

afectar los pertinentes resultados contables pertinentes.

Continúa señalando la Sala que

“... si la ley ha establecido la determinación como el momento en que se produce, ..., el devengamiento del gasto no puede sostenerse que determinación significa establecer determinación "firme" concepto diferente que alude al momento en que el monto de lo determinado no pueda ser ya debatido”.

En este caso claramente efectúa la distinción entre el concepto de “devengamiento” y el concepto de “firmeza”, que había sostenido en su resolución anterior.

Y ahora agrega además que esta

“... interpretación no se concilia con el carácter de acto administrativo dotado de presunción de legitimidad y, en consecuencia, de ejecutabilidad que tiene la determinación, ya que solo en la medida en que el legislador ha atribuido carácter suspensivo al recurso judicial contra ese acto su ejecución se ve suspendida mas si se intentara obtener su nulidad judicial solo podría detenerse su ejecución mediante el dictado de una medida cautelar”.

De esta manera, al cambiar de criterio sostiene particularmente que es de esta forma como se cumple la finalidad de la ley³⁵, pues “... al establecer un criterio particular de lo devengado ha tendido a dotar de mayor estabilidad las declaraciones juradas”, sin que se admitan, en los términos de estos ajustes para la ley, presentaciones rectificativas³⁶.

Con este análisis concluye específicamente admitiendo la necesidad de variar su posición anterior y así señala que:

“En esas condiciones parece como más aceptable, por resultar ajustado a la naturaleza del acto determinativo y a la finalidad perseguida por la ley del impuesto el criterio seguido por la Sala D del Tribunal Fiscal antes transcrito y al cual adhiere aquí el Tribunal variando el temperamento adoptado en la causa "SUPLE Servicio Empresario SA"...”

D – Un resumen de la situación

Hasta el momento dos Salas del Tribunal Fiscal (la “A” y “B”) mantenían una

³⁵Criterio básico de interpretación

³⁶Incluso de reconocerse la deuda con posterioridad, como fue concretamente en la causa sometida a discusión, se deberá incluir como ganancia gravable en el ejercicio en que tal hecho ocurra

posición favorable al Fisco. Una sin mayor fundamentación expresa en el texto del fallo (la Sala “A” del Tribunal) y la otra con una interpretación “pragmática” (y no por ello menos sorprendente).

Por su parte la Sala “D” del Tribunal Fiscal y las Salas II y V (esta con una posición cambiante en el tiempo), de la Cámara Contenciosa Administrativa Federal, sostenían la interpretación que –sin dudas- parecía desprenderse claramente del texto de la ley.

En este estado de cosas, le correspondió a la Corte Suprema de Justicia de la Nación resolver definitivamente la cuestión.

E - La resolución de la corte

La Corte Suprema de Justicia de la Nación tuvo la oportunidad de expedirse en este asunto con fecha 8/6/10, en la causa “Scania Argentina S.A.”, haciendo suyo el Dictamen de la Procuradora Fiscal³⁷.

Destacamos del Dictamen de la Procuración la simpleza interpretativa³⁸.

“... el precepto no presenta mayores dificultades hermenéuticas ni en cuanto a que los ajustes se devengan en el ejercicio en que se determinan ni, por otra parte, en cuanto a que la “determinación” a la que se refiere no tiene adjetivación o limitación alguna que permita introducir los matices interpretativos que pretende la recurrente³⁹ al diferenciar entre aquellas cuyo pago sea exigible y aquellas otras que, por los motivos que fuere -v. gr. por haber sido recurridas ante el Tribunal Fiscal de la Nación y estar pendiente de sentencia o ser ésta favorable al contribuyente- no lo sean.”

Particularmente referencia a que “la primera regla de interpretación consiste en respetar la voluntad del legislador y, en tal sentido, cabe estar a las palabras que ha utilizado”, sin que les “corresponda a los jueces introducir distinciones cuando el precepto no lo hace”.

Con claridad conceptual señala que:

“... cuando el legislador prevé la utilización del método del devengado

³⁷La Dra. Laura Monti

³⁸No por eso menos justa y exacta. Muchas veces pecamos por efectuar exhaustivas interpretaciones de aspectos que no requerirían mayores análisis, por cuanto el texto aparece claramente a los ojos del intérprete. En estos casos, y el que analizamos es un ejemplo de ello, solamente corresponde aplicar el texto legal, sin necesidad de “forzar” diferentes interpretaciones que, en muchos casos, terminan desvirtuando lo establecido en la norma pertinente

³⁹El Fisco nacional

exigible -que es, en definitiva, lo que pretende aquí el Fisco Nacional- lo hace de manera expresa”. Con lo cual viene a ratificar que de existir distinciones, éstas estarían previstas expresamente por el legislador en el articulado, sin que deban buscarse las mismas en interpretaciones que sin lugar a dudas van más allá del texto interpretado."

Concluye señalando que el precepto bajo análisis, en la interpretación que rectamente corresponde,

“... contribuye a dar coherencia al mecanismo del tributo que obliga al contribuyente que debe adoptar el método de lo devengado a que compute con idéntico criterio tanto sus ingresos como sus gastos y deducciones que correspondan. En tal sentido, ha dicho el Tribunal que de acuerdo con la técnica adoptada por la ley del impuesto a las ganancias, es obvio que para el contribuyente que utiliza el sistema de lo devengado, como sucede con la actora, las deudas de cualquier naturaleza son deducibles de los créditos ciertos producidos en el mismo ejercicio, aun cuando no hayan sido efectivizados, del mismo modo que las deudas pagadas lo serían de los créditos efectivamente cobrados para quien utilizara el sistema de lo percibido”

F - Palabras Finales

Ha llegado a su fin un largo camino de discusión administrativa y judicial, con la única solución que era posible en el marco de una correcta hermenéutica de la ley.

El Fisco debería tomar debida nota de la simpleza del análisis de la Corte Suprema (en los términos que hace suyo del Dictamen de la Procuración), para advertir que no había necesidad alguna de forzar una interpretación, asumiendo un criterio que solo tiene carácter fiscalista.

Sería bueno comenzar a pensar en un esquema donde el funcionario fiscal (y en general cualquier funcionario estatal), asuma un grado de responsabilidad particular cuando avanza con decisiones que son a todas luces irrazonables. Y nos estamos refiriendo al desarrollo de un grado de responsabilidad administrativa o funcional, que sea evaluada por los órganos competentes del estado, fuera del marco de la existente por la aplicación del código civil⁴⁰, que exige la materialización concreta de daño, particularizado en un sujeto.

⁴⁰Para lo cual recomendamos el excelente trabajo de José Osvaldo Casás, “La responsabilidad del Estado por actos de contenido tributario”, presentando como Relato Nacional por la República Argentina en las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario en Cartagena de Indias (Colombia), en Febrero/2.010

Vislumbramos un “daño” a la comunidad toda cuando resulta muy simple para un “recaudador” avasallar derechos y forzar interpretaciones, haciendo uso del “**derecho de la fuerza**” y no –como correspondería- de la “**fuerza del derecho**”, cuando todos los costos de la reparación de ese accionar, lo soportan los contribuyentes y la comunidad toda.

No pretendemos con esto silenciar o acallar a los funcionarios en el desarrollo de su gestión, pero si pretendemos que comience a generarse –de manera más simple y concreta- un proceso de responsabilidad funcional, más allá del concepto de daño del Código Civil evitando de la manera más ferviente posible cualquier desviación de poder.

Sobre el particular se ha señalado que cuando el “... *funcionario actúa con la finalidad de beneficiar a la Administración; siendo este un caso bastante común, y si acaso el que mas de desviación de poder. El funcionario, imbuido de un erróneo espíritu estatista o de autopreservación, pretende ejercer el poder de la ley en indebido beneficio de la administración o del Estado*⁴¹”.

La resolución final de la causa también debería servir para reflexionar a quienes han fallado (y acá pueda ser válida una interpretación literal del término) a favor del Fisco en las instancias previas a la corte Suprema. Ya sea por el escaso análisis (Causas “Playas Subterráneas SA” del TFN y “Suple Servicio Empresario SA” de la Cra. Cont Adm. Fed.), o generando una interpretación “pragmática” y “funcional al Fisco” agregamos nosotros (causa “Suple Servicio Empresario SA”).

La sentencia de la Corte, que pone punto final a esta innecesaria discusión, tiene lugar en el año donde se produce el bicentenario del nacimiento de una notable figura de la historia argentina, a la que se debería volver a leer en estos tiempos. Queremos terminar estas reflexiones citando expresamente lo que magistralmente señalaba Alberdi⁴², cuando sostenía:

“Nuestro derecho colonial no tenía por principal objeto garantizar la propiedad del individuo sino la propiedad del fisco. Las colonias españolas eran formadas para el fisco, no el fisco para las colonias. Su legislación era conforme a su destino: eran máquinas para crear rentas fiscales. Ante el interés fiscal era nulo el interés del individuo. Al entrar en la revolución, hemos escrito en nuestras constituciones la inviolabilidad del

⁴¹Gordillo H. - “Tratado de Derecho Administrativo”, t.III p. IX – 25, 4ª Edición 1999 - Fundación de Derecho Administrativo

⁴²Juan Bautista Alberdi - San Miguel de Tucumán, 29 de agosto de 1810 - Neuilly-sur-Seine, Francia, 19 de junio de 1884

derecho privado; pero hemos dejado en presencia subsistente el antiguo culto del interés fiscal.

De modo que, a pesar de la revolución y de la independencia, hemos continuado siendo repúblicas hechas para el fisco, y no el fisco para utilidad de la república. Es menester otorgar garantías de que esto será reformado, y de que las palabras de la constitución sobre el derecho de propiedad se volverán realidad práctica por leyes orgánicas y reglamentarias, en armonía con el derecho constitucional moderno”

Que así sea.

4.2. Las remuneraciones en el Poder Judicial

Autor: Cr. Luis Comba

Las remuneraciones en el Poder Judicial – Una cuenta pendiente de la Corte Suprema⁴³

Recientemente la Corte Suprema de Justicia de la Nación tuvo la oportunidad de expedirse en un tema vinculado a la exención del impuesto a las ganancias, para los integrantes del poder Judicial en general.

Quizás desperdició el momento oportuno para reexaminar la situación y poner las cosas en su lugar, decidiendo derogar la ilegítima Acordada 20/96 del más Alto Tribunal, que entendió –en su momento- que los jueces, ya sea en actividad o aún jubilados, no tienen porqué pagar impuesto a las ganancias, considerándose –agregamos nosotros- “ciudadanos de una clase o rango especial”.

Esta Corte, que sin lugar a dudas demostró una transparencia e imparcialidad extraordinarias, con sentencias que serán recordadas por mucho tiempo, desaprovechó la oportunidad de reivindicar a un Poder, que pareciera actúa –cuando le toca su bolsillo- al margen de los elementales principios de la equidad e igualdad.

Y en este caso es más grave la actuación institucional de aquella Corte (la de la Acordada 20/96), la de otras y también la de ésta (que la ratificaron e incluso profundizaron su aplicación), por cuanto al expedirse ellas, no existe instancia superior de resguardo constitucional y los ciudadanos debemos solo mirar azorados como puede interpretarse la normativa en beneficio de un solo sector, sin posibilidad

⁴³El presente trabajo es una actualización y adaptación de los anteriores sobre el mismo tema, publicados en Periódico Económico Tributario de Editorial La Ley (de Agosto de 2.002 y marzo del 2.008), bajo los títulos “El impuesto a las ganancias para jueces y funcionarios del Poder Judicial” y “La no tributación por funcionarios de los poderes judicial y legislativo” respectivamente

de control posterior de ningún otro poder. Un verdadero gobierno de los jueces en este aspecto.

Un poco de historia

La ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1.986), contenía en los incisos p) y r) de su artículo 20, una exención para:

p) los sueldos que tienen asignados en los respectivos presupuestos los Ministros de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, miembros de los tribunales provinciales, vocales de las cámaras de apelaciones, jueces nacionales y provinciales, vocales de los tribunales de cuentas y tribunales fiscales de la nación y las Provincias.

Quedan comprendidos en lo dispuesto en el párrafo anterior los funcionarios judiciales nacionales y provinciales que, dentro de los respectivos presupuestos, tengan asignados sueldos iguales o superiores a los de los jueces de Primera Instancia.

r) los haberes jubilatorios y las pensiones que correspondan por las funciones cuyas remuneraciones están exentas, de acuerdo con lo dispuesto en los incisos p) y q⁴⁴).

Estos incisos han sido formalmente eliminados de la norma del gravamen a través de la ley 24.631 (B.O. 27/3/96), por la cual se derogó, con vigencia a partir del 1 de enero del año 1.996, la exención señalada.

Sin embargo aquella derogación ha sido, en virtud de una interpretación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, de carácter meramente formal, sin que haya tenido plena aplicación en los hechos.

Ambas disposiciones⁴⁵ ya se encontraban contenidas en la anterior ley de impuesto a los réditos desde el año 1.973, aún cuando habían tenido efectos prácticos desde

⁴⁴Se refería a las dietas de los legisladores y las remuneraciones correspondientes a los cargos electivos en los poderes del Estado Nacional.

⁴⁵Aún cuando más limitada pues ella no incluía beneficios para los tribunales fiscales provinciales.

mucho antes de esa fecha⁴⁶.

La pretendida fundamentación de la exención

La figura exentiva tomaba su fuente de la norma constitucional que afirma:

“los jueces de la Corte Suprema y de los Tribunales inferiores de la Nación conservarán sus empleos mientras dure su buena conducta, y recibirán por sus servicios una compensación que determinará la ley y que no podrá ser disminuida en manera alguna mientras permaneciesen duren sus funciones⁴⁷”.

Esta disposición constitucional puede ser razonablemente entendida. A través de ella se prohíbe que, de alguna manera, pueda existir una intromisión extraña sobre el Poder Judicial, que implique el ejercicio de una inadmisibles presión, que se lograría si se admitiese la arbitraria pérdida de sus empleos o, en similares condiciones, la disminución de sus remuneraciones.

Pero indudablemente **es el principio de igualdad el que se distorsiona cuando**, bajo el pretexto de defender un esquema conceptual previsto por nuestros constitucionalistas, **se consagra un privilegio** que además de irritante, desconoce que los jueces, también son habitantes de este país y como ciudadanos se encuentran sujetos a la ley, de igual modo que el resto del común de los mortales.

Ha sido tan grande el despropósito de la norma exentiva que criticamos, que incluso avanzó en contenidos absolutamente irrazonables, pues **extiende los beneficios a los demás funcionarios, aún cuando no ejerzan propiamente la función de juez, e incluso** –en algo que no tiene otro asidero lógico que la irrazonabilidad- lo hace con las **jubilaciones y pensiones** de aquéllos que en actividad habían sido colocados al margen de la ley y puestos en un marco de “**impunidad tributaria**”.

¿Cómo puede afectar a un Poder Judicial que se graven las jubilaciones y pensiones de quienes se encontraron exentos cuando ejercían la función?

⁴⁶Nos señalan Giuliani Fonrouge y Navarrine que la exención “...tuvo una larga y accidentada trayectoria en la ley 11.682, pues figuró en forma vergonzante desde muchos años atrás como deducción especial de la cuarta categoría de réditos. En verdad, este beneficio no surgió por disposición espontánea de la ley, sino que tuvo comienzo en un movimiento de inspiración judicial, iniciado en una acordada de las cámaras civiles en pleno de la Capital Federal, del 30 de diciembre de 1.932, estableciendo que el gravamen no era aplicable a los jueces por efecto del art. 96 de la Constitución Nacional, que consagra su inamovilidad y la protege disponiendo que su compensación no puede ser disminuida en manera alguna, mientras permaneciesen en sus funciones. Esta interpretación resultó convalidada por una decisión de la Corte Suprema, que al efecto estuvo integrada por conjueces, ya que todos los vocales se excusaron por considerarse parte interesada de la cuestión”, según fallo del año 1.936. Cfr. Giuliani Fonrouge C.M. y S.C. Navarrine en: “El impuesto a las ganancias” – Comentario a los incisos “p” y “r” del artículo 20 de la ley del gravamen

⁴⁷Artículo 96 de la Constitución Nacional aprobada en 1.853 y artículo 110 de la Constitución Nacional reformada en 1.994

La posición de la Corte

a) La facultad de intervención

La CSJN analizó la situación que exponemos a través de su **Acordada 20/96**, donde expresó la ley 24.631, al derogar la exención que existía en el impuesto a las ganancias “*a los sueldos de todos los jueces del Poder Judicial de la Nación y de los funcionarios judiciales que tuvieran asignadas retribuciones iguales o superiores a los jueces de primera instancia (inc. p), así como a lo haberes jubilatorios y las pensiones que correspondan por las función cuyas remuneraciones estaban exentas en los términos señalados (inc. r)*” produciría, como consecuencia directa, que una porción de las compensaciones debiera ser afectada al pago del tributo, lo cual generaría una disminución real de su cuantía total.

Esa situación, según sus dichos, exige a la Corte, en su condición de órgano supremo y cabeza del Poder Judicial de la Nación, que el Tribunal examine la constitucionalidad de la medida, **aún sin la presencia de un caso judicial**. En éste sentido, además, recordó que, como titular de uno de los Departamentos del Gobierno Federal y en función de lo normado en el art. 108 de la Constitución Nacional, “*en cuanto ejerce la representación más alta de del Poder Judicial de la Nación, tiene facultades o privilegios inherentes a todo poder público, para su existencia y conservación; de ahí, que tenga todas las facultades implícitas necesarias para la plena y efectiva realización de los fines que la Constitución le asigna en tanto poder del Estado*”. (Considerando tercero).

La Corte señaló que en una situación como la examinada, no es necesaria la presencia de un caso y no son trasladables las exigencias requeridas para dichos asuntos en torno a la declaración de inconstitucionalidad, pues lo que la Acordada trata “*no atañe a las funciones jurisdiccionales del Tribunal, sino del ejercicio del ineludible deber que por mandato constitucional le compete como órgano supremo y cabeza de uno de los Departamentos del Estado, para que mediante el ejercicio de los aludidos poderes connaturales e irrenunciables salvaguarde la independencia del Poder Judicial*”. (Considerando cuarto).

b) La fundamentación histórica

En aquel momento los miembros de la Corte resaltaron expresamente que la posición asumida a través de la Acordada, ratificaba pronunciamientos similares de hace varias décadas⁴⁸.

Ya en el año 1.936, el máximo Tribunal se había pronunciado “declarando violatoria

⁴⁸Lo que demuestra que en nuestro país los privilegios para grupos de poder han sido una práctica constante, no ajustada a la realidad histórica de nuestros grandes hombres del siglo XIX

de la garantía constitucional señalada a la disposición legal que comprendía como rédito sujeto a tributación a los haberes percibidos por los magistrados federales”. (Considerando quinto, primer párrafo).

En aquel momento, para fundar tal conclusión, “la Corte afirmó que la obligación de afrontar dicho impuesto representaba una disminución de la compensación correspondiente a los jueces por el ejercicio de sus funciones, por lo que sobre la base de un extenso y pormenorizado desarrollo sustentado en los fundamentos históricos y políticos que dieron lugar a la garantía indicada en los Estados Unidos de América – cuyo modelo fue tomado por los constituyentes de 1853 -, del énfasis que diferencia el texto de nuestra Carta Magna de la fuente seguida, al puntualizar que la disminución no podrá realizarse “de manera alguna”, y de los propósitos institucionales perseguidos con dicha cláusula para preservar la independencia del Poder Judicial, el Tribunal consideró que la ley que sujetaba a impuesto a la compensación de los jueces era repugnante a la Constitución Nacional”. (Considerando quinto, segundo párrafo).

c) La nueva fundamentación

No siendo suficientes los elementos vertidos en el acápite anterior para fundar la supuesta razonabilidad del pronunciamiento, se entendió necesario abonar con otras argumentaciones el criterio eximente sostenido.

Así se dijo, entre otras cosas, que **“la intangibilidad de las compensaciones asignadas a los jueces por el ejercicio de sus funciones no constituye un privilegio sino una garantía, establecida por la Constitución Nacional para asegurar la independencia del Poder Judicial de la Nación. No tiene como destinatarios a las personas que ejercen la magistratura, sino a la totalidad de los habitantes, que gozan del derecho de acceder a un servicio de justicia (considerando octavo)”**.

Por otro lado, esa **“garantía esencial no puede ser afectada por la actividad de los otros poderes del Estado”** (considerando noveno). Como claro corolario, la Corte señaló que la **“compensación que perciben los jueces de la Nación no pueda ser modificada en su expresión económica por la aplicación de un impuesto que se traduce en su concreta disminución”** (considerando décimo).

Para que no queden dudas de la extrema importancia del análisis que estaba realizando, la Corte señaló que con **“esta comprensión de que se encuentra comprendido un principio estructural del sistema político establecido por la Constitución Nacional, su adecuada y eficaz preservación justifica**

que esta Corte afronte con la mayor celeridad y firmeza la situación institucional planteada a raíz del texto normativo vigente” (considerando décimo primero).

Evidentemente, en estas circunstancias, no existía ninguna alteración al principio de igualdad, lo que podría llegar a producirse de no actuarse de la manera indicada, utilizando los gravámenes para afectar la investidura del Poder Judicial. Así pues *“sólo de este modo, se evitará que bajo el ropaje de una legislación impositiva supuestamente respetuosa del principio de igualdad por ser aplicable a todos los habitantes, se comience a utilizar un sutil mecanismo que, generando un seguimiento ulterior mediante futuras imposiciones de distinta naturaleza aplicadas sobre las compensaciones que perciben los magistrados federales por el ejercicio de sus funciones, permita indirecta –e indisimulablemente- que otro poder del Estado afecte la independencia de este Poder Judicial, al destruir una de las garantías constitucionales tendientes a preservarla”* (considerando décimo primero “in fine”).

Es la Corte la que debe adoptar *“como órgano supremo de uno de los Departamentos del Gobierno Federal, las medidas necesarias y adecuadas para preservar la independencia del Poder Judicial y la supremacía de la Constitución Nacional, uno de cuyos propósitos inspiradores enunciado en el Preámbulo, es el de afianzar la justicia”* (considerando décimo tercero).

Estaba absolutamente claro que no se trataba de un *“conflicto individual con pluralidad de afectados, configurado por el derecho subjetivo de cada uno de los magistrados que ha sido afectado por una ley cuya aplicación representa una disminución de sus retribuciones respectivas, sino ante una inaceptable y evidente injerencia legislativa que, exorbitando las facultades delegadas por la Ley Superior, afecta institucionalmente la independencia del Poder Judicial de la Nación cuya defensa es irrenunciable para esta Corte en su condición -por expreso mandato constitucional- de único titular de este Departamento del Gobierno Federal”* (considerando décimo tercero “in fine”).

Finalmente destacamos que, con una clara visión que celebramos, la Corte remarcaba que los jueces también son ciudadanos porque *“los magistrados federales no se encuentran exentos de pagar el tributo en cuestión, en igualdad con el resto de los ciudadanos y con el mayor rigor originado por el deber ético que les impone la condición que revisten, con respecto a todos los ingresos que percibieren por otros títulos, ya que –como reiteradamente se ha señalado en la presente- el beneficio sólo comprende la compensación*

que reciben por el ejercicio de la función” (considerando décimo segundo).

d) La conclusión

Como corolario de todo el análisis, nuestro Máximo Tribunal acordó declarar la inaplicabilidad del artículo 1 de la ley 24.631, en cuanto deroga las exenciones contempladas en el art. 20, incisos p) y r) de la ley 26.628 (t.o. 1986), para los magistrados y funcionarios del Poder Judicial de la Nación⁴⁹.

Nuestro comentario

a) La no aplicabilidad para jubilaciones y pensiones

No alcanzamos a comprender, en primer lugar, cómo afectaría la tan protegida independencia del Poder Judicial, la gravabilidad con el impuesto a las ganancias, de las jubilaciones y pensiones que correspondan por las funciones que se encuentran exentas en la actividad (inciso r) de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1986).

Señala el artículo 16 de nuestra Carta Magna que la “Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas⁵⁰”.

b) Las remuneraciones del personal en actividad

Aún cuando podría parecer más dificultoso el análisis de este punto, no creemos que la solución adoptada haya sido la correcta, pues parece que la defensa ha sido más la de un grupo de personas (incluidos los miembros de la Corte⁵¹), que de la institución Poder Judicial.

Es aquella defensa el punto donde se ha centrado el análisis. La necesidad de asegurar un Poder Judicial independiente, que no se lograría -a criterio de la Corte- si los jueces debieran solventar los gastos para vivir en comunidad.

Nada más absurdo.

- No estamos en contra del principio constitucional que garantiza la independencia del Poder Judicial.

⁴⁹La Procuración del Tesoro de la Nación tuvo la oportunidad de expedirse sobre el tema en su Dictamen 48/96 y, sin dejar de señalar que se debía acatar la Acordada de la Corte, terminó concluyendo que la misma debía hacerse extensiva a sus similares provinciales (no incluidos en el texto de la Acordada), pues de lo contrario existiría una clara violación al principio de igualdad.

⁵⁰El destacado nos pertenece

⁵¹Considerando la afectación de los intereses personales de sus integrantes, estos se debieran haber excusado de intervenir en la decisión que originó la Acordada 20/96

- Creemos que esa independencia puede perderse si no se establecen claras pautas que aseguren la estabilidad de los empleos y la intangibilidad de las remuneraciones.
- Pero estamos convencidos que la aplicación del mismo impuesto del que son responsables todos los habitantes de la Nación, no produce tales efectos.

Ya lo expuso Rodolfo R. Spizzo, cuando señaló que la “garantía de intangibilidad de las remuneraciones tiende a poner a los jueces a cubierto de manipulaciones políticas para captar su voluntad. La Constitución quiere una justicia independiente de los otros dos poderes, y por ello asegura la inamovilidad de los jueces mientras dure su buena conducta, y la intangibilidad de los sueldos a fin de no subalternizarlos y hacerlos meros dependientes de los otros dos poderes. Ese es el espíritu de la cláusula constitucional. En todo caso, la exención tributaria deviene contraria al principio de igualdad, consagrado en el art. 16 de la Constitución Nacional⁵²”.

Únicamente **sitúa a los jueces y demás funcionarios judiciales en un plano de igualdad y les reconoce el carácter de ciudadanos. Sí, ellos también lo son.** Y como tales tienen la obligación de aportar para que, entre otras cosas, haya escuelas, hospitales, seguridad y funcione un sistema de justicia.

No encontramos argumentos válidos **para que esta clase especial de trabajadores del país, puedan verse marginados del esfuerzo económico** que implica, para el ciudadano común, solventar los gastos del Estado. Y no nos engañemos. No se trata, de ninguna manera, de afectar la independencia del Poder Judicial.

Con claridad conceptual lo expresó Horacio García Belsunce, al sostener que no *“cabe interpretar con sentido lógico y razonable que, dentro del espíritu de la norma constitucional, esté el exceptuar a los jueces del pago de impuestos que, aunque reduzcan sus retribuciones, tienen un carácter general y no específico. Son tributos que afectan a todas las personas que tengan rentas derivadas de su trabajo personal y conforme a su capacidad contributiva. Dado un ingreso determinado, la capacidad contributiva es la misma se trate de un funcionario administrativo (ministros, subsecretarios, etcétera) o de un juez o un legislador o un empleado privado o un trabajador independiente. A igual capacidad contributiva, igual impuesto”*⁵³.

Aun cuando parezca contradictorio, este razonamiento parece que ha sido entendido

⁵²Spizzo, Rodolfo R. “Los jueces y legisladores también son ciudadanos”. Revista Impuestos. Tomo LVI -B- Pág. 27

⁵³García Belsunce, Horacio. “Porque los jueces deben pagar los impuestos”. Periódico Económico Tributario – Nro. 109 del 16/5/1.996

por aquélla Corte y surge –en sentido contrario- de lo argumentado en el décimo primer considerando de la Acordada (citado precedentemente), cuando se afirma que con esta imposición, **se abre camino para que en el futuro** se comience a utilizar un mecanismo que, mediante otras imposiciones de distinta naturaleza, afecte las compensaciones que perciben los magistrados federales por el ejercicio de sus funciones.

Y eso es claro. **No es esta imposición general la que afectará la independencia del Poder Judicial, sino la potencial aplicación de nuevas gabelas que respondan a otro espíritu.** Pero la Corte no entendió (o no quiso entender), que sólo cuando esto suceda, se habrán generado las causas que obliguen al Cuerpo a actuar, para defender la independencia del Poder Judicial. No resulta válido el argumento a través del cual se afirme que para que esto no ocurra, aquéllo (un gravamen general) no puede admitirse.

Al decir de Spizzo⁵⁴, se “*ampara así una situación abstracta, hipotética y futura originada en la eventual confiscatoriedad de la carga tributaria que pudiera recaer, en condiciones de igualdad, sobre todos los habitantes, incluidos los jueces. Es decir, se aduce la necesidad de una justicia preventiva y selectiva, exclusivamente para los magistrados, cuando debiera ser justicia para todos ante supuestos de real confiscatoriedad, y no meramente hipotéticos. De todo ello se sigue que el propósito de asegurar la independencia del Poder Judicial se satisface otorgando a los magistrados una compensación digna en consonancia con el alto magisterio de dictar justicia, y no mediante exclusiones tributarias que transgreden el principio de igualdad, base de los impuestos y de las cargas públicas*”⁵⁵.

c) La equivocada referencia a la doctrina de EE.UU.

En el año 1.996 el Cuerpo reitera argumentos vertidos por otras composiciones del Máximo Tribunal y funda en parte su posición en la jurisprudencia de Estados Unidos. Pero para ello efectuó un análisis parcial y sólo tomó aquello que favorecía su tesis, dejando de lado el cambio fundamental -que también hace décadas- tuvo la legislación y jurisprudencia estadounidense, que se originó en 1.863 –a favor de la tesis de nuestra Corte- y fue dejada de lado parcialmente en 1.932 y totalmente en 1.939.

La cláusula que aseguraba esta independencia, vía intangibilidad de la remuneración

⁵⁴Obra citada

⁵⁵El destacado es nuestro

judicial, tuvo como objetivo “poner a los jueces fuera del alcance y aún de la sospecha de cualquier influencia del Poder Legislativo”, según conocida expresión del Chief Justice Taney en 1863⁵⁶.

En dicho país, a través de una ley de junio de 1932, se excluyó de la inmunidad la compensación que recibieran los jueces que tomaren posición de su cargo a partir de la sanción de dicha ley. Y fue la Corte Suprema de EE.UU. quien afirmó su constitucionalidad, expresando que:

“someter a los jueces a un impuesto general es reconocer simplemente que los jueces también son ciudadanos, y que su función particular en el gobierno no genera una inmunidad para participar con sus conciudadanos en la carga material del gobierno, cuya Constitución y leyes están encargados de aplicar”⁵⁷.

Finalmente el Congreso de EE.UU., en el año 1939, sujetó al impuesto a los salarios públicos a la compensación de los jueces, cualquiera fuera la fecha en la que hubieran tomado posesión del cargo⁵⁸.

4.2.1. Una década - La actualización de la posición

Con fecha 11/04/06 –una década después- la Corte Suprema de Justicia de la Nación tuvo la oportunidad de expedirse en la causa Oscar E. Gutiérrez, donde sostuvo la vigencia y plena validez de la Acordada 20/96 y su aplicación al ámbito nacional, como así también su extensión al territorio provincial.

También se perdió la oportunidad de recuperar, frente a la comunidad, su rol esencial de valuarte del derecho, la justicia e igualdad de los ciudadanos frente a la ley.

Como una bocanada de aire fresco, debemos señalar que en el fallo citado existió una importante y magistral disidencia de los conjueces Horacio Rosatti y Héctor Méndez, que entre otras cosas manifestaron, referenciando jurisprudencia de EE.UU., que someter a los jueces ***“... a un impuesto general es solo reconocer que los jueces son también ciudadanos y que su particular función en el gobierno no genera inmunidad para no participar con sus conciudadanos en el peso material del gobierno cuya Constitución y leyes están encargados de administrar”***.

En definitiva, a pesar de la derogación legislativa, los jueces, los funcionarios

⁵⁶Cfr. Trámite Parlamentario 12/2.002 – Pag. 807 – Poder Legislativo Nacional

⁵⁷Autos “George W. O’Malley versus W. Woodrough”. Corte Suprema – Estados Unidos – Sentencia del 22/5/39

⁵⁸Cfr. Trámite Parlamentario citado

superiores y las jubilaciones y pensiones de estos, no se encuentran afectados por el impuesto a las ganancias.

Sin embargo, este tributo en cabeza de estos funcionarios, únicamente los situaría en un plano de igualdad, reconociéndoles el carácter de ciudadanos. Por cierto, ellos también lo son. Y como tales tienen la obligación de aportar para que, entre otras cosas, haya escuelas, hospitales, seguridad y funcione un sistema de justicia.

Nada cambia en este país.

4.2.2. Quince años no son nada

Recientemente, con fecha 28/09/10, la C.S.J.N.⁵⁹ se expidió en la causa Szlagowski, Ricardo c/Estado Nacional - AFIP s/acción declarativa de certeza.

El actor, en su carácter de Fiscal de Estado de la Provincia de Buenos Aires, acudió a los Tribunales, a los fines de que se consideren exentas sus remuneraciones por tal función, atento a su asimilación remuneratoria con el Procurador General de la Corte Suprema de Justicia de la Provincia.

Destacamos que la Sala III de la Cámara Federal de Apelaciones de La Plata, no había hecho lugar a lo decidido en la anterior instancia y rechazó la demanda promovida por el actor, considerando que la Acordada 20/96 no favorecía al demandante, en tanto, sin desconocer la relevante función institucional confiada por el ordenamiento local al Fiscal de Estado, éste no integraba el Poder Judicial. Entendió que no se vulnera el principio de igualdad por la circunstancia de que los fiscales de estado de otras provincias no tributen el impuesto a las ganancias, pues tal diversidad no es sino consecuencia de la organización federal del país.

Nótese que en **ningún momento se desconoció la Acordada**, sino simplemente se limitó a señalar que el funcionario, no se encontraba bajo el “paraguas protector” del Poder Judicial.

El actor se presentó en recurso extraordinario ante la Corte Suprema, quien en definitiva terminó concluyendo que la normativa provincial (art. 43 del decreto-ley 7543/69), en cuanto asigna al Fiscal del Estado "*un tratamiento remunerativo no inferior al fijado por todo concepto para el Procurador General de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia*", no puede ser interpretado en forma aislada, sin tener en cuenta las distintas normas que regulan la institución local y, en especial, la Constitución de la Provincia, que exige para su nombramiento,

⁵⁹Con el voto de los Dres. Ricardo Luis Lorenzetti, Elena I. Highton de Nolasco, Carlos, S. Fayt, Enrique Santiago Petracchi, Juan Carlos Maqueda y E. Raúl Zaffaroni

las mismas condiciones que para ser miembro de la Suprema Corte de Justicia, el acuerdo del Senado y dispone que sólo puede ser removido -al igual que los jueces del Superior Tribunal de la Provincia- mediante un juicio político, garantizando su inamovilidad en el cargo.

En este plexo normativo –concluye- la equiparación no puede ser interpretada como una mera referencia salarial, ya que se inserta en un contexto en el que el ordenamiento jurídico local prevé diversas garantías para preservar la independencia del Fiscal del Estado, no en razón de su persona, sino en mira de la institución, que está vinculada estrechamente con el principio del control recíproco de los poderes, en tanto ejerce, entre otras funciones, un verdadero control de legalidad y constitucionalidad de los actos administrativos provinciales.

Por ello, habiendo dictaminado la señora Procuradora Fiscal, se declaró procedente el recurso extraordinario y se revocó la sentencia apelada.

La Acordada 20/96 **goza de buena salud y está robustecida con el correr del tiempo.**

4.2.3. La situación en el Poder Legislativo

Aún con riesgo de abandonar el núcleo conceptual del trabajo, no queremos finalizar el mismo sin hacer una breve referencia a la situación del Poder Legislativo, pues de lo contrario el análisis no sería completo y no alcanzaríamos a comprender la desviación de poder en la que –en este tema- nos encontramos.

La Cámara Legislativa nacional ha actuado de similar manera y “a borrado con el codo, lo que había escrito con la mano”.

Ello es así por cuanto la ley 24.631 citada anteriormente también derogó el inciso q) de la ley del impuesto a las ganancias, que consagraba la siguientes exención:

Inc. q): las dietas de los legisladores y las remuneraciones correspondientes a los cargos electivos en los poderes del Estado Nacional.

Para el común de la gente derogaron sus exenciones. Pero solo unas leyes después sancionó, el 15/08/96, la ley 24.686 que fuera promulgada de hecho 17/09/96.

Para ubicarnos adecuadamente en el tema debemos referenciar primero a la ley 24.475 (B.O. 31/03/95), mediante la cual se reforma la ley de impuesto a las ganancias y particularmente se incorpora a continuación del art. 99 el siguiente artículo:

Deróganse todas las disposiciones contenidas en leyes nacionales –generales, especiales o estatutarias, excepto las de la Ley del Impuesto a

las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones-, decretos o cualquier otra norma de inferior jerarquía, mediante las cuales se establezca la exención total o parcial o la deducción, de la materia imponible del impuesto a las ganancias, del importe percibido por los contribuyentes comprendidos en los incisos a), b) y c) del artículo 79 de la citada ley, en concepto de gastos de representación, viáticos, movilidad bonificación especial, protocolo, riesgo profesional, coeficiente técnico, dedicación especial o funcional, responsabilidad jerárquica o funcional, desarraigo y cualquier otra compensación de similar naturaleza, cualesquiera fuere la denominación asignada.

Obsérvese de manera especial que estos conceptos formaban –lo hacen aún- parte significativa de las retribuciones percibidas por funcionarios de los distintos poderes del Estado⁶⁰.

El Poder Legislativo, con la ley 24.686, excluyó de la aplicación de dicho artículo a las mismas personas que votaron la norma⁶¹, delegando en el Presidente de la Cámara la determinación de lo que corresponda en cada caso (léase tributación o no del gravamen). Permitiendo, de esa manera, a los señores legisladores, que puedan señalar –aún sin ruborizarse- que “solo los jueces no pagan impuestos”⁶².

Ello es así por cuanto, en un solo artículo, la citada ley 24.686 dispone:

Lo dispuesto en el 1er artículo incorporado a continuación de la Ley 20.628, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones, por el punto 7 del artículo 1º de la ley 24.475, no será de aplicación respecto del Poder Legislativo, correspondiendo a los Presidentes de ambas Cámaras resolver en cada caso acerca de su naturaleza.

La norma en cuestión permite que el Presidente de cada Cámara defina sobre el carácter remunerativo o no de la retribución que puedan percibir legisladores y

⁶⁰Seguramente en esta época el grueso de la retribución de un legislador estaba compuesta por su “dieta”, la que se encontraba exenta del gravamen.

⁶¹Con una amplitud tal que incluyó a todo el Poder Legislativo

⁶²Días antes de asumir su mandato presidencial, la Senadora Cristina Fernández explícitamente manifestó, en su discurso de renuncia a su banca por la Provincia de Buenos Aires, que “nos falta todavía algo que debemos los dos poderes a los ciudadanos, que finalmente los jueces paguen el impuesto a las ganancias, como corresponde a todos los ciudadanos”, señalando que dicha omisión es una de las “deudas de la democracia”. Cfr. www.lanacion.com.ar - Edición impresa 29/11/2.007

funcionarios en general del Poder Legislativo (de todo el país)⁶³.

La lógica del razonamiento es simple: antes los gastos de esta naturaleza estaban gravados, pero las “dietas” continuaban exentas.

Recién cuando éstas empezaron a estar gravadas (aún por decisión propia y como una respuesta a las exigencias de la comunidad), “*era necesario dejar una vía de escape para el no pago del impuesto a las ganancias*”.

Si esto no es así, no existe motivo lógico alguno para que esta norma se haya sancionado 16 meses después de la inclusión en el ámbito del gravamen de estos “conceptos no remunerativos” y solo unos meses después de la derogación de las exenciones.

¿Antes no preocupaba y de pronto se convirtió en un problema? Sin lugar a dudas una reacción premeditada ante una supuesta derogación de la exención. Constituye la respuesta oscura a una norma clara como era quedar, frente a la sociedad a la cual representan, sujetos al impuesto a las ganancias como cualquier ciudadano común.

4.2.4. Conclusión

Es imperativo revertir el “*estado de estas cosas*”.

La Nación Argentina merece resurgir en su espíritu y en su grandeza.

Para ello, quienes dirigen los destinos de los poderes que conforman la estructura jurídica y política del país, deben ponerse a la altura de las circunstancias y reconocer que, hoy más que nunca, la Patria exige una conducción que posea la visión de grandeza de nuestros próceres.

Pero, también es cierto, una visión sin la generación de acciones que las llene de contenido, carece de sentido y puede producir mayores niveles de frustración y desesperanza.

⁶³La Sala A del TFN tuvo la oportunidad de ratificar este criterio, con fecha 19/05/05, en la causa Silvio Manservigi (funcionario del Poder Legislativo de la Provincia de Tucumán). En ella se revocó la decisión de la AFIP y se sostuvo que lo dispuesto por la ley 24.686, al excluir del ámbito del gravamen a los “reconocimientos de gastos” que perciban miembros del Poder Legislativo, abarcaba no solo al Estado Nacional, sino también a los provinciales (incluso a los municipales de acuerdo a las consideraciones vertidas en el fallo), y en consecuencia se encuentran excluidos del ámbito del impuesto a las ganancias. Y está sujeto a decisión del Presidente de cada Cámara establecer qué está sujeto a tributación y qué no debe considerarse alcanzado, siendo en consecuencia sustraído del pago del tributo. En el 2.007 se había fijado como remuneración –dieta–, sujeto al pago del gravamen, representa un 30 % del total de la remuneración. Casualmente es un porcentaje exacto. El 70 % restante está representado por los gastos de representación no alcanzados por el impuesto en virtud de la ley que ellos mismos sancionaron. Cfr. www.lanacion.com.ar – Edición impresa del 09/06/07

En materia de la psicología financiera ha sido destacado que: “... en el marco estricto de la fiscalidad, el ordenamiento jurídico condiciona el ambiente del grupo. Dado que las raíces más profundas del Derecho están arraigadas en lo más íntimo de la persona y alimentadas por las tendencias y sentimientos normativos, resulta que si los preceptos del Derecho Tributario coinciden con las vivencias de justicia, su observancia se aproximará al máximo a las manifestaciones espontáneas de conducta, con lo que prevalecerá una general propensión hacia su cumplimiento, susceptible de convertirse en uno de los rasgos más característicos y destacados del mismo. En el supuesto de divergencia, tenderá a ocurrir lo contrario...”⁶⁴.

Ha llegado la hora de actuar. Cada uno en su ámbito. Nuestro más Alto Tribunal, recuperando una concepción ética, dejando de lado, de manera inmediata, la irritante Acordada 20/96.

Estas actitudes vienen arraigadas en nuestra historia y Juan Bautista Alberdi⁶⁵ ya decía que la “...omnipotencia del estado..., tiene por consecuencia necesaria la omnipotencia del gobierno en que el estado se personifica, es decir, el despotismo puro y simple. Y no hay más medio de conseguir que el gobierno deje o no llegue a ser omnipotente sobre los individuos de que el estado se compone, sino haciendo que el estado mismo deje de ser ilimitado en su poder respecto del individuo, factor elemental de su pueblo”⁶⁶.

¿Estamos dando a cada uno lo suyo?

Ha llegado el momento en que los jueces y legisladores vuelvan a ser pueblo.

⁶⁴Point Mestres, Magin, “El problema de la resistencia fiscal”- Casa Editorial Bosch, Barcelona, 1972, Páginas 274/275

⁶⁵A quien debemos recordar también en el año de su bicentenario. Juan Bautista Alberdi - San Miguel de Tucumán, 29 de agosto de 1810 - Neuilly-sur-Seine, Francia, 19 de junio de 1884.

⁶⁶“Escritos de Juan Bautista Alberdi” – Ed. Universidad Nacional de Quilmes – “La omnipotencia del estado en la negación de la libertad individual” – Pág. 302