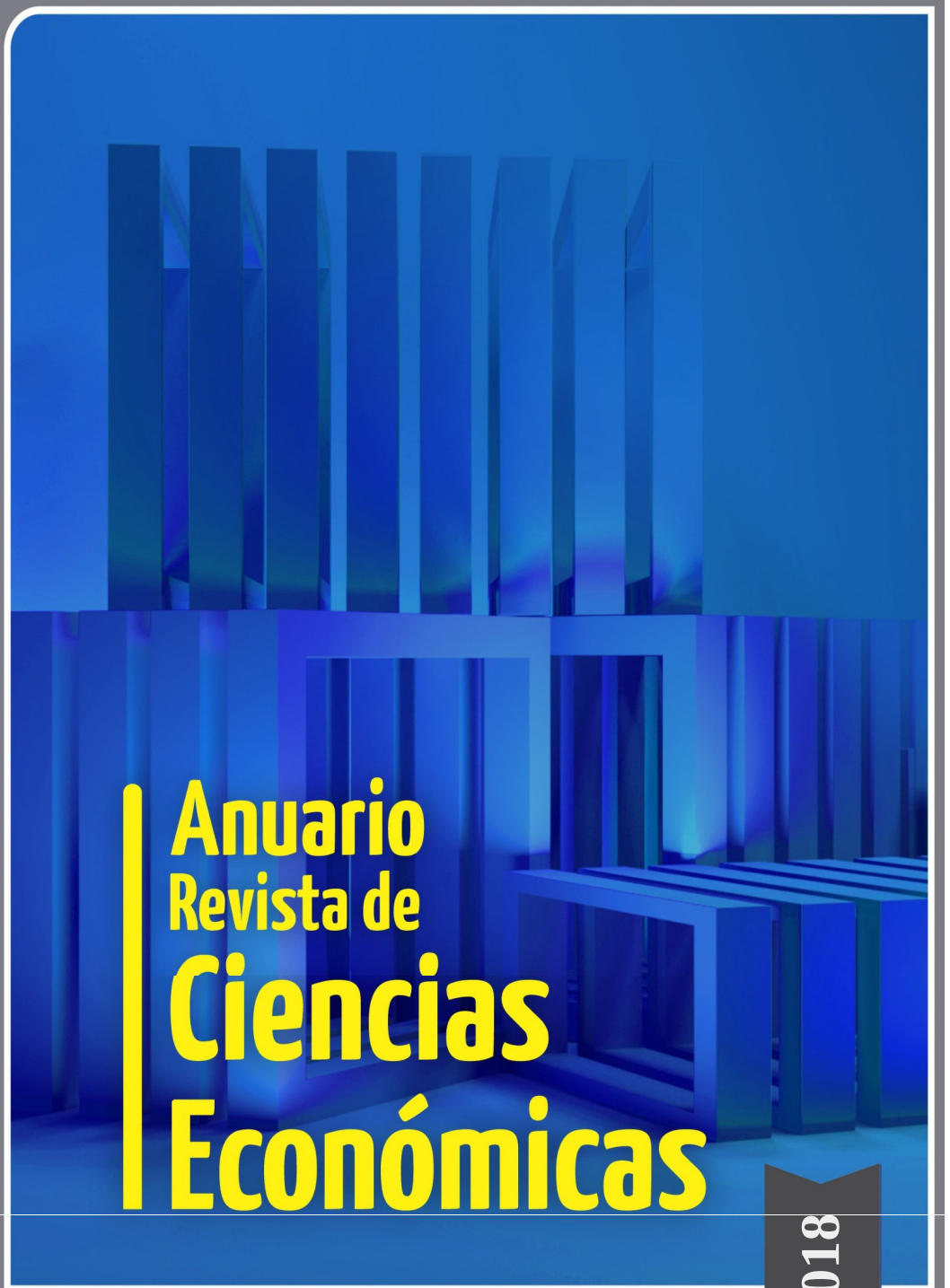
UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DEL ESTERO
REPÚBLICA ARGENTINA



Anuario Revista de Ciencias Económicas

2018

EDICIONES UCSE
Año VIII

Universidad Católica
de Santiago del Estero
República Argentina

ANUARIO de PUBLICACIONES
CIENCIAS ECONOMICAS 2018

ISSN e/t
349 Páginas Año VIII – Vol. 8
Ediciones UCSE

EDICIONES UCSE
UNIVERSIDAD CATOLICA DE SANTIAGO DEL ESTERO

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 2018

DECANO

- Barragán, Eduardo

SECRETARIA ACADÉMICA DE FACULTAD

- Gómez, Marta

CONSEJO DE FACULTAD
TITULARES

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

SUPLENTES

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

COORDINADORES DE CARRERA

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

Sumario

1. Área Disciplinar Administración **1**
1.1. El trabajo de mujeres y el convenio 156 de la OIT 1
1.1.1. Introducción 1
1.1.2. Diferencia de trato entre hombres y mujeres 3
1.1.3. Valor economico del trabajo doméstico y de cuidado 9
1.1.4. El Convenio Nº156 de la OIT (1981). Ratificado por Argentina el 17/03/1988 10
1.1.5. Propuesta de lege ferenda 11
1.1.6. Conclusión 18

2. Área Disciplinar Economía **20**
2.1. Evolución mensual del empleo en Santiago del estero. Año 2018 . . . 20
2.1.1. Medición del empleo en la provincia de santiago del estero . . 20
2.2. Indicador compuesto coincidente de Santiago del estero (ICC-SE). Año 2018 39
2.3. Indicador mensual de actividad económica de Santiago del estero (IMAE-SGO). Año 2018 50
2.3.1. Introducción 50
2.3.2. Indicador Mensual de Actividad Económica de Santiago del Estero. (ÍMAE-SGO) a Diciembre de 2018 52
2.4. Algunas propuestas para la estimación de un sistema de cuentas económicas regionales 61
2.4.1. Introducción 61
2.4.2. Marco conceptual 62
2.4.3. Aspectos Metodológicos de la elaboración del Sistema de Cuentas Regionales 64
2.4.4. Estimación de los indicadores económicos seleccionados . . . 70
2.4.5. Producto Geográfico Bruto (PGB) 72
2.4.6. Impuestos y subsidios a los productos y a la producción . . . 72
2.4.7. Vector del consumo privado de los hogares 74
2.4.8. Gasto de consumo final de todos los niveles de gobierno . . . 76
2.4.9. Formación bruta de capital fijo (FBCF) 77
2.4.10. Importaciones (m) y exportaciones (x) de bienes y servicios reales del/al resto del mundo 78
2.4.11. Estimación del comercio interprovincial - Exportaciones e importaciones de bienes y servicios reales al/del resto del país 78
2.4.12. Insumo de Mano de Obra y Remuneración al Trabajo 80

2.4.13. Conclusiones 82
2.4.14. Bibliografía consultada 82
2.5. El desafío de los países emergentes 83
2.5.1. Introdución 83
2.5.2. ¿Dos mundos contemporáneos? 84
2.5.3. Algunos fundamentos básicos del desarrollo 85
2.5.4. Ambos mundos ¿sostenibles e inconexos? 86
2.5.5. Las "trampas"de corto plazo o de bajo crecimiento 87
2.5.6. La decadencia de Argentina, ya “naturalizada” 89
2.5.7. Simultáneamente ¿trampas de bajo crecimiento y “zonas de confort” del subdesarrollo? 93
2.5.8. Algunas conclusiones 93
2.5.9. Bibliografía 94

3. Área Disciplinar Contable **96**
3.1. Los desafíos de la disciplina y la profesión contable ante un contexto de inestabilidad monetaria 96
3.1.1. Resumen 96
3.1.2. Aclaraciones previas 96
3.1.3. Desafío 96
3.1.4. Disciplina y profesión contable 97
3.1.5. Contexto de inestabilidad monetaria 99
3.1.6. El modelo contable 102
3.1.7. Los efectos de la inflación sobre la información contable . . . 103
3.1.8. Primer desafío: el cambio de la unidad de medida 104
3.1.9. Segundo desafío: Caracterizar adecuadamente el contexto de inestabilidad monetaria 105
3.1.10. Tercer desafío: solucionar la falta de homogeneización de la unidad de medida durante el período en el que el contexto fue inestable pero no fue reconocido como tal 109
3.1.11. Cuarto desafío: implementación de un procedimiento que permita solucionar el problema de la unidad de medida y mejore la calidad de la información contable 111
3.1.12. Quinto desafío: el rol del profesional contable como predecididor y post-decididor 117
3.1.13. Sexto desafío: la enseñanza en los ámbitos universitarios del problema de la unidad de medida y su solución 123
3.1.14. Séptimo desafío: el mandato ético 125

3.1.15. Conclusiones 127
3.1.16. Bibliografía 128
3.2. Tratamiento de costos y recursos del transporte publico de pasajeros en Santiago del estero (capital y la banda) 130
3.2.1. Resumen 130
3.2.2. Objetivos 130
3.2.3. Introducción 131
3.2.4. Evaluación Económica 131
3.2.5. Marco regulatorio 132
3.2.6. Metodologia de cálculo del costos 132
3.2.7. Parámetros cualitativos 139
3.2.8. Parámetros cuantitativos 139
3.2.9. Determinación de la estructura de los Recursos Humanos con incidencia directa en los costos 140
3.2.10. Bibliografia 148
3.3. Balance social: modelo OIT y R.T. 36 FACPCE – Control presupuestario social y ambiental - exposición de la información medioambiental en la información complementaria 149
3.3.1. Introducción 149
3.3.2. Análisis crítico de la denominación balance social 149
3.3.3. Balance social y planeamiento y administración estratégica . 158
3.3.4. Balance social y presupuestos 161
3.3.5. Concepto y contenido del balance social en el modelo de la organización internacional del trabajo (OIT) 163
3.3.6. Concepto y contenido del balance social según la RT 36 FACPCE 168
3.3.7. Memoria de sustentablidad 171
3.3.8. Estado de valor económico generado y distribuido 184
3.3.9. Conclusiones 186
3.4. Normas contables profesionales. Resolución Técnica n°48: remedición de activos 188
3.4.1. Alcance 188
3.4.2. Objetivo, carácter y su aplicación en otros aspectos relacionados con las normas contables profesionales (NCP) 188
3.4.3. Vigencia 189
3.4.4. Procedimiento general 190
3.4.5. Pasos para lograr el objetivo de la norma 193
3.4.6. Procedimiento para lograr el importe remedido de los activos 194
3.4.7. Procedimiento preferible: medición a valores corrientes 195

3.4.8. Procedimiento alternativo: medición a costo histórico reexpresado . . . 196
3.4.9. Entes que estuvieran aplicando el modelo de revaluación en los bienes de uso . . . 197
3.4.10. Comparación del valor surgido de la remedición para cada rubro del activo con su valor recuperable y reconocimiento del deterioro, si correspondiera . . . 199
3.4.11. Comparación del valor surgido de la remedición para cada rubro del activo con su valor recuperable y reconocimiento del deterioro, si correspondiera . . . 200
3.4.12. Costo atribuible . . . 201
3.4.13. Registro contable del procedimiento de remedición . . . 201
3.4.14. Aspectos de exposición . . . 202
3.4.15. ANEXO I de la RT N° 48: conceptos y otras definiciones . . . 203
3.4.16. ANEXO II: modelo de nota . . . 205
3.4.17. Casos prácticos RT N° 48 . . . 206
3.4.18. Conclusiones . . . 212
3.5. Aspectos contables y documentales del delito de enriquecimiento ilicito de los funcionarios públicos. Procedimientos periciales. El delito y los datos . . . 214
3.5.1. Introducción . . . 214
3.5.2. El delito de enriquecimiento ilícito . . . 215
3.5.3. El concepto de apreciable . . . 216
3.5.4. Los primeros pasos . . . 219
3.5.5. Elementos a considerar . . . 219
3.5.6. Clasificación de los datos . . . 220
3.5.7. Antes de comenzar con el trabajo pericial . . . 222
3.5.8. Documentación necesaria para el trabajo del profesional contable 222
3.5.9. Algunos problemas en la determinación de los datos . . . 226
3.5.10. Aptitud de la información a recolectar . . . 234
3.5.11. Bibliografía . . . 241
3.6. Aspectos contables y documentales del delito de enriquecimiento ilicito de los funcionarios publicos. Procedimientos periciales desarrollo del trabajo profesional . . . 242
3.6.1. El desarrollo del trabajo del Contador Público . . . 242
3.6.2. Aspectos sustanciales a tener en cuenta en cada uno de los tramos . . . 243
3.6.3. Como se entiende el “Consumo” en la evolución patrimonial . 250

3.6.4. Elementos del consumo 251
3.6.5. Patrones de consumo 253
3.6.6. Desarrollo del consumo 254
3.6.7. Tratamiento de la evolución patrimonial 255
3.6.8. Monto sugerido del consumo del funcionario 257
3.6.9. Planilla demostrativa de la evolución patrimonial y financiera 259
3.6.10. Informe pericial 262
3.6.11. Conclusión 263
3.6.12. Bibliografía 264
3.7. Herramienta contable para la pequeña empresa desarrollada en planillas de cálculo Excel 265
3.7.1. El problema de investigacion – introduccion al planteo propuesto 265
3.7.2. Objetivos generales de nuestro trabajo 266
3.7.3. Objetivos específicos a lograr 266
3.7.4. Hipótesis de trabajo 266
3.7.5. Metodología a utilizar 266
3.7.6. Resultados esperados 267
3.7.7. Modulo 1: relación ente contabilidad, administración e informática 267
3.7.8. Modulo 2: teneduria de libros y soporte de nuestra herramienta 272
3.7.9. Modulo 3: herramientas y funciones de Microsoft Excel a utilizar 294
3.7.10. Modulo 4: desarrollo de la herramienta contable administrativa 310
3.7.11. Modulo 5: ejemplo de carga del lote de datos – funcionamiento general de la herramienta 352

4. Área Disciplinar Impositivo **385**
4.1. Tribunal fiscal de apelaciones provincial y la tutela jurisdiccional . . 385
4.1.1. Resumen 385
4.1.2. Antecedentes del tema de investigación propuesto 385
4.1.3. Objetivos del proyecto 387
4.1.4. Plan de trabajo general 388
4.1.5. Bibliografía 390
4.1.6. Recursos 391
4.1.7. Introducción 392
4.1.8. Breve historia del Tribunal fiscal de la Nación 393
4.1.9. Los Tribunales Fiscales de Provincias 401
4.1.10. La creación del Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Santiago del Estero - Análisis de la Legislación Vigente . . 409

4.1.11. Las normas de Procedimiento 409
4.1.12. Propuesta de puesta en funcionamiento del TFA en la Provincia de Santiago del Estero 412
4.1.13. ANEXOS 414

5. Área Disciplinar Jurídico **461**
5.1. El trabajo de mujeres y el convenio 156 de la OIT 461
5.1.1. Introducción 461
5.1.2. VIDiferencia de trato entre hombres y mujeres 463
5.1.3. Valor economico del trabajo doméstico y de cuidado 469
5.1.4. El convenio Nº 156 DE LA OIT (1981). Ratificado por Argentina el 17/03/1988 470
5.1.5. Propuesta de lege ferenda 470
5.1.6. Conclusión 476

1. Área Disciplinar Administración

1.1. El trabajo de mujeres y el convenio 156 de la OIT

Autor: Abog. Claudia E. Salvatierra

1.1.1. Introducción

Cuando hablamos del trabajo de mujeres, generalmente lo vinculamos con el problema de la discriminación de género en el empleo y se analiza este fenómeno desde las consecuencias que la discriminación provoca: dificultades en el acceso al empleo, mayor trabajo informal entre las mujeres, menor nivel salarial y limitaciones en la carrera profesional (techo de cristal), etc. todo lo cual es muy importante para dimensionar el problema y por ello haré más adelante, una referencia a estas barreras.

Sin embargo, la discriminación de género es un flagelo, una enfermedad de la sociedad y como tal para combatirla, la solución no está en el tratamiento de los síntomas, es decir de las consecuencias que ésta provoca, sino en atacar las causas. Este es uno de los mayores desafíos de este siglo, porque la real causa de la discriminación de la mujer en el empleo es un modelo cultural construido a través de la historia y que continúa guiando nuestra manera de ver y de percibir a ambos sexos, donde lo esperable de un hombre no es lo mismo que de una mujer.

Así, en esa asignación de roles sociales, se dice que los hombres están hechos para el trabajo y a las mujeres se responsabiliza de la mayor parte del trabajo doméstico y del cuidado de la familia, presentándola en muchos casos, como un ser menos capaz e inteligente, y por ello, alterando sus oportunidades de acceso a derechos en igual condición que los hombres.

A pesar de esto, y por distintas circunstancias, a lo largo de la historia, las mujeres han participado del mundo del trabajo, y fundamentalmente, en el siglo pasado y éste, como consecuencia de procesos de modernización económica y social, y fundamentalmente, por la necesidad de contribuir a la menguada economía familiar, produciéndose un mayor acceso de la mujer al mercado de trabajo, modificando su estructura.

Generalmente se dice que las mujeres salen a trabajar, mientras que los hombres van a trabajar, lo que nos hace preguntarnos: ¿acaso estaban encerradas si debieron salir? Lo cierto es que las mujeres salimos de nuestro ámbito natural, culturalmente asignado, que es el doméstico, y que es un ámbito distinto al público y al privado.

Históricamente, los hombres siempre han experimentado una pluralidad de ámbitos, desarrollando su máxima expresión en lo público, donde estudian, trabajan, comercian y se relacionan, y con la misma pertenencia que en éste, pueden transitar hacia el ámbito privado, buscando el acogimiento de lo familiar y el alejamiento de la ajetreaba vida pública. Mientras para el hombre, el tránsito entre la vida pública y privada siempre fue siempre natural, a las mujeres, en cambio, históricamente, no les estaba permitido el desembarco en la vida pública, quedando reservada a los muros de lo doméstico, lo que definía su invisibilidad en muchas cuestiones, ante un mundo que continuaba en movimiento. Tampoco, en muchos casos, podía gozar de los beneficios de la vida privada, entendida ésta como el cultivo de sí misma, sin la carga de cumplir con las responsabilidades propias de la vida doméstica[1].

La distinción entre lo público y doméstico se evidencia justamente en poder disfrutar algún tiempo de lo privado, y ello solo es posible cuando se tiene resuelto (por vía propia o por delegación) la responsabilidad doméstica. Es por ello, que lo doméstico padece de una doble exclusión: del espacio público y del espacio privado.

Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), si sumamos el trabajo pago y el no pago, a nivel global, se estima que las mujeres trabajan en promedio casi 3 horas diarias más que los hombres.

Si bien en nuestro país no existen estadísticas oficiales sobre el número de horas destinadas al trabajo doméstico y de cuidado familiar, puede observarse la relación que existe entre estas actividades y la inserción laboral femenina a través de ciertos indicadores: uno de ellos, es la tasa de actividad según el número y la edad de los hijos. Aun cuando las mujeres argentinas, tomadas conjuntamente, muestran en la actualidad una participación máxima en la actividad económica y relativamente homogénea en las edades centrales, se observan importantes diferencias en la participación de las mujeres según la presencia y cantidad de hijos menores.

Esto se asocia con dos factores:

- la persistencia de patrones culturales
- pero también con la reducida disponibilidad de servicios para el cuidado de los

[1] Murillo, S.: El mito de la vida privada. De la entrega al tiempo propio. Siglo Veintiuno de España Editores, España, 1996, p. 56.

niños en edad preescolar, que se evidencia, por ejemplo, al considerar las tasas específicas de actividad de jefas y cónyuges, las que disminuyen claramente con la presencia de niños pequeños en el hogar[2].

Según la OIT[3], "Las mujeres siguen trabajando un número mayor de horas al día que los hombres, tanto en el trabajo remunerado como en el no remunerado... El desequilibrio en la proporción del trabajo no remunerado limita la capacidad de las mujeres de incrementar sus horas de trabajo asalariado, formal y remunerado. Como resultado, en todo el mundo, las mujeres, que representan menos del 40 % del empleo total, constituyen el 57 % de los que trabajan menos horas y a tiempo parcial".

De todo esto, podemos concluir que es evidente que las responsabilidades familiares asignadas culturalmente a las mujeres representan un obstáculo que opera de manera transversal, tanto en relación con las posibilidades de acceso a un empleo, como respecto de las diferencias de trato en la ejecución del contrato de trabajo, influyendo en el tiempo de trabajo y en el salario.

1.1.2. Diferencia de trato entre hombres y mujeres

1. En el acceso al empleo

Es frecuente observar en las entrevistas para acceder a un puesto de trabajo, que uno de los primeros aspectos sobre lo que se interroga al candidato es sobre su situación familiar, y muchas veces esto resulta decisivo a la hora de contratar, en particular cuando la candidata es mujer.

La realidad demuestra que las empresas prefieren contratar a hombres y no a mujeres, justificando tal decisión en los mayores costos que éstas representan. Esto trae como consecuencia , por un lado, una estructura laboral con claros indicadores de segregación ocupacional por género, y por el otro, una mayor presencia femenina en el mercado informal. Uno de los argumentos más frecuentes para justificar la no contratación de mujeres, se basa en el mayor costo que su contratación representa, adjudicado ello a las licencias por embarazo y maternidad, además de las responsabilidades familiares que deben asumir y que acarrean, ausencias, con más frecuencia que los hombres.

Respecto del argumento de los mayores costos asociados a la maternidad, sabemos que no es así, ya que en Argentina, la licencia pre y post-natal tiene para la empresa

[2]La tasa de actividad de las mujeres según la cantidad de hijos menores en el hogar es la siguiente: sin hijos 69.1 %, con un hijo 59.7 %, con dos hijos 51.1 % y con tres hijos o más 35.3 %. Según datos de DGEyEL - SSPTyEL, en base a EPH (INDEC)

[3]"Las mujeres en el trabajo. Tendencias 2016. Resumen ejecutivo" - OIT - 2016

un costo adicional nulo, porque la prestación monetaria que recibe la trabajadora durante la licencia (igual a su salario habitual) es financiada por la seguridad social (ANSES), mediante el sistema de asignaciones familiares, de modo que en las contribuciones que realiza el empleador a la seguridad social ya está incluido ése costo laboral, que es el mismo ya sea que se trate de varones o mujeres, y no guarda relación ni con el número ni edad de las mujeres que se contratan.

Seguramente, la pregunta inminente es, ¿qué pasa con los costos de remplazo de la trabajadora durante la licencia por maternidad? En realidad, no se trata de un costo, sino técnicamente, de una eventual pérdida de productividad. No podemos hablar de costo, ya que, dado el régimen de financiamiento de la licencia por maternidad, la empresa dispone de los recursos para cubrir el costo laboral del reemplazante en forma casi íntegra. Además, teniendo en cuenta la frecuencia de casos, lo previsible de las licencias y lo temporal del reemplazo, ésa eventual pérdida de productividad sería relativamente baja.

Sin embargo, y a pesar de todas estas razones, los empleadores continúan prefiriendo contratar hombres, lo que dificulta a las mujeres el acceso al empleo en iguales condiciones que aquellos.

La dimensión que alcanzan los obstáculos a los que vengo haciendo referencia, se evidencian en casos jurisprudenciales que tuvieron una justa respuesta por parte de la justicia y que fueron resueltos en definitiva, por la Corte Suprema de Justicia, como lo fueron "Freddo" y "Sisnero", de gran impacto mediático, el primero por plantear la confrontación de dos derechos garantizados constitucionalmente (igualdad y libertad de comercio), y el otro, por importar un cambio significativo en la ocupación de mujeres en empleos culturalmente reservados para los hombres, como es la conducción de transportes colectivos de pasajeros.

2. En el uso del tiempo

Desde el Convenio 1 de la OIT[4], sobre limitación de la jornada de trabajo y hasta el presente, la legislación laboral organiza el tiempo de trabajo, poniendo límites a la actividad laboral.

Sin embargo, cuando esas limitaciones a la jornada no se aplican de igual modo a ambos sexos, y se considera solo la condición de mujer para regularla, lejos de garantizar a éstas el acceso al trabajo, estimo que provoca un efecto contrario.

[4] C001 - Convenio sobre las horas de trabajo (industria), 1919 (núm. 1) Convenio por el que se limitan las horas de trabajo en las empresas industriales a ocho horas diarias y cuarenta y ocho semanales (Entrada en vigor: 13 junio 1921). En vigor en nuestro país desde su ratificación el 30 noviembre 1933.

Así ocurrió con la prohibición de trabajo nocturno para las mujeres. El Convenio OIT N.º 4, sobre el trabajo nocturno de mujeres (1919)[5], establecía (art. 3º), que las mujeres, sin distinción de edad, no podían ser empleadas durante la noche en ninguna empresa industrial pública o privada, lo que motivó que dicho convenio fue revisado. Así hoy, el Convenio 171[6] (1990) sobre trabajo nocturno, elimina la prohibición de trabajo nocturno de las mujeres, si bien, establece condiciones en su ejecución que garantice, entre otros bienes, su salud y el cuidado de la familia.

La Ley de Contrato de Trabajo, acorde con las disposiciones internacionales señaladas a la época de su vigencia, también introdujo limitaciones al trabajo de mujeres, excluyéndolas del trabajo nocturno, en una norma que las equiparaba a los menores (art. 173 LCT), lo que se mantuviera hasta su derogación por la Ley 24.013. Sin embargo, en materia de limitaciones horarias, se mantiene, el descanso de dos (2) horas al mediodía del art. 174, si bien se trata de una norma en desuso.

Sin embargo, muchas veces, las limitaciones al tiempo de trabajo, es voluntaria. Y esto se debe también a las responsabilidades familiares, que las mujeres deben asumir.

La realidad y numerosos estudios demuestran que los esposos de las mujeres que trabajan fuera de la casa no dedican más tiempo a los quehaceres domésticos que los esposos de aquellas que no ingresaron al mercado laboral. Y ello lógicamente es, porque las percepciones sociales sobre el trabajo y la familia no han cambiado al mismo ritmo con que se ha transformado el mercado de trabajo.

La redistribución de las responsabilidades económicas en el interior de los hogares, propia de estos tiempos, no se ha visto acompañada de una redistribución de las responsabilidades domésticas y ello importa en muchos casos, el retiro del mercado de trabajo o la limitación del tiempo dedicado al trabajo remunerado.

Se sostiene que la extensión de la jornada laboral es un indicador de la calidad del puesto de trabajo. Por ello, se considera que el porcentaje de trabajadores ocupados a tiempo completo es un indicador positivo.

En el caso de las mujeres trabajadoras, acceder a un trabajo remunerado de menos horas que los hombres, ya sea en forma voluntaria o no, importa lo que

[5]Ratificado por nuestro país el 30 de noviembre de 1933

[6]Entró en vigencia en 1995. No fue ratificado por nuestro país. Este convenio se refiere a los trabajadores en general, pero tiene especial cuidado de imponer en beneficio de quienes presten servicios nocturnos, medidas específicas tendientes a: proteger su salud, ayudarles a cumplir con sus responsabilidades familiares y sociales, proporcionarles posibilidades de mejoras en su carrera, compensarles adecuadamente y a la seguridad y protección de la maternidad (art. 3º).

estadísticamente es considerado subempleo por insuficiencia de horas[7], cuando no, empleo informal.

3. En la remuneración

Según la OIT[8], las mujeres ganan, en promedio entre un 70 y un 90 % de lo que ganan los hombres, pero no es difícil observar brechas más grandes.

En América Latina la mano de obra femenina percibe remuneraciones que en promedio son 36 % inferiores a las de los hombres, en un mercado laboral en el que el empleo no registrado afecta a casi el 60 % de las mujeres (según la Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas, FIEL).

El art. 172 LCT[9], da forma legal a la garantía constitucional del art. 14 bis CN, al imponer en las convenciones colectivas de trabajo la plena observancia del principio de igualdad de retribución por trabajo de igual valor. Asimismo, reafirma el principio de trato igualitario y no discriminación entre trabajadores de distinto sexo, ya consagrado en los arts. 17 y 81 LCT.

Por su parte, la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer, que posee jerarquía constitucional, encomienda a los Estados Partes, la adopción de medidas apropiadas para eliminar la discriminación contra la mujer en el empleo, a fin de asegurar, en condiciones de igualdad con los hombres, los mismos derechos, entre los que menciona, específicamente, "d) el derecho a igual remuneración y a igualdad de trato con respecto al trabajo de igual valor". Esto se complementa con los Convenios específicos de la OIT, que tienen jerarquía supra legal, como el Convenio 100 sobre Igualdad de Remuneración, y el Convenio 111 sobre Discriminación en materia de Empleo y Ocupación.

También que la Ley 26.485[10] de Protección Integral a las Mujeres, al enumerar las distintas formas de manifestación de violencia contra las mujeres, menciona la Violencia Laboral (art. 6, inc. c), y califica como violencia contra las mujeres en

[7] "Las mujeres en el trabajo. Tendencias de 2016. Parte 1 V. Tiempo de trabajo: trabajo remunerado y no remunerado". La noción estadística de «subempleo por insuficiencia de horas» se refiere a las personas que están dispuestas y disponibles para trabajar horas adicionales y cuyas horas de trabajo están por debajo de un nivel determinado (que se define con arreglo a las circunstancias nacionales) relativo al tiempo de trabajo.

[8] Informe Global con arreglo al seguimiento de la Declaración de la OIT relativa a los principios y derechos fundamentales en el trabajo. Informe del Director General. Conferencia Internacional del Trabajo, 100.ª reunión, 2011.

[9] Art. 172 LCT "... En las convenciones colectivas o tarifas de salarios que se elaboren se garantizará la plena observancia del principio de igual retribución por trabajo de igual valor".

[10] Ley de Protección Integral para prevenir, sancionar y erradicar la violencia contra las mujeres en los ámbitos en que desarrollen sus relaciones interpersonales. Sancionada el 11/03/2009.

el ámbito laboral, quebrantar el derecho de igual remuneración por igual tarea o función.

Con este repaso quiero dejar bien en claro, que existe un importante plexo normativo para garantizar la igualdad salarial. Humildemente, creo que no necesitamos más leyes al respecto, que distraigan nuestra atención de otros problemas que tiene el país.

Lo que necesitamos, además de que esas normas se cumplan, para lo cual los servicios de inspección de trabajo y la justicia deben actuar enérgicamente, es atacar las causas de la diferencia salarial entre hombres y mujeres.

Una de las justificaciones más frecuentes del trato desigual en materia remuneratoria, es el art. 81 LCT. La norma, si bien impone al empleador dispensar a todos los trabajadores igualdad de trato, en idénticas situaciones, no prohíbe la posibilidad de que se dispense a éstos un trato diferente, cuando éste se sustente en la mayor eficacia, laboriosidad o contracción a sus tareas por parte del trabajador, es decir que las diferencias se encuentren motivadas en razones objetivas lícitas, lo que planteara problemas respecto de la demostración de esas razones objetivas. Esta cuestión ha sido resuelta por la Corte Suprema de Justicia, al ratificar en "**Fernández, Estrella c. Sanatorio Güemes SA**"[11] , que "La garantía constitucional que establece el principio de ïgual remuneración por igual tareaïmpide cualquier tipo de discriminaciones salvo las fundadas en causas objetivas, como las que plasma el art. 81 de la ley de contrato de trabajo", estableciendo como debía distribuirse la carga probatoria en el caso: "cada una de las partes deberá probar el presupuesto de la norma que invoca como fundamento de su pretensión o excepción: el trabajador deberá acreditar sus circunstancias y quien se excepciona aduciendo que la desigualdad obedece a la valoración de los méritos del dependiente o a circunstancias de bien común, debe acreditar estas afirmaciones." Este traslado de la carga de la prueba hacia el empleador es un requisito que la mayoría de los países de la Unión Europea han incorporado a su legislación[12]. Este criterio fue

[11] Corte Suprema de Justicia de la Nación. Fernández, Estrella c. Sanatorio Güemes, S.A. 23/08/1988

[12] Directiva 2000/78/CE del Consejo del 27 de noviembre de 2000 relativa al establecimiento de un marco general para la igualdad de trato en el empleo y la ocupación. Artículo 10. Carga de la prueba. 1. Los Estados miembros adoptarán con arreglo a su ordenamiento jurídico nacional, las medidas necesarias para garantizar que corresponda a la parte demandada demostrar que no ha habido vulneración del principio de igualdad de trato, cuando una persona que se considere perjudicada por la no aplicación, en lo que a ella se refiere, de dicho principio alegue, ante un tribunal u otro órgano competente, hechos que permitan presumir la existencia de discriminación directa o indirecta. 2. Lo dispuesto en el apartado 1 se entenderá sin perjuicio de que los Estados miembros adopten normas sobre la prueba más favorables a la parte demandante. . . .

ratificado en pronunciamientos posteriores[13].

Pero en los hechos, la causa de que las mujeres ganen menos se debe fundamentalmente, a las mayores responsabilidades que las mujeres debemos asumir en la atención de la casa y el cuidado de la familia, limitando las oportunidades laborales, y se traduce en:

a) Menos tiempo de trabajo remunerado.
Como lo anticipara, las mayores responsabilidades familiares obligan a las mujeres a buscar trabajos que les requiera menos tiempo. En general se trata de puesto de trabajo de menor calificación y ello repercute en el nivel salarial. Esto se observa fundamentalmente en áreas donde las mujeres ocupan casi toda la pirámide laboral, pero la participación femenina es sensiblemente menor a medida que se avanza en la jerarquía de puestos, quedando los puestos directivos reservados para los hombres, imponiéndoseles a las mujeres el llamado "**techo de cristal**". Cuanto más alto es el puesto, mayor es la brecha de género.

A nivel mundial, las mujeres ocupan sólo del 10 al 20 % de los puestos directivos y sólo el 5 % de los puestos de máximo nivel en las empresas. Este es un fenómeno de características semejantes en nuestro país, no sólo en el sector privado sino también en el sector público.

Según la EPH[14], la diferencia salarial entre hombres y mujeres impacta en todas las escalas y las mujeres perciben en promedio, un salario equivalente al 74,2 % del de los hombres en el ámbito profesional, el 82 % menos, en empleos que requieren capacitación técnica, mientras que para tareas operativas es del 80,8 por ciento. Las diferencias salariales por género son menos marcadas en tareas que requieren algún grado de calificación o formación superior, pero se profundizan en las labores no calificadas, en las que las mujeres ganan un 64,6 % de lo que se les paga a los hombres.

b) Mayor Ausentismo
El presentismo es un adicional remunerativo dispuesto para incentivar el deber de asistencia y puntualidad del trabajador (art. 84 LCT), que está previsto en la mayoría de los CCT. Es una realidad, que las mujeres registran mayores niveles de ausentismo, y tales ausencias, se vinculan precisamente con la asunción de responsabilidades familiares. Toda ausencia que no esté legalmente justificada hace

[13] "Parodi, Sonia Mabel c. Sanatorio Otamendi y Miroli S.A. s/despido". Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, sala IX. 19/05/2009; "Tubio, Marta Teresa c. Argennet S.R.L. y otro". CSJN, 08/02/2011;

[14] Encuesta Permanente de Hogares (INDEC), 2016.

perder el presentismo, y en el peor de los casos, constituye uno de los motivos más frecuentes de injurias, ya que son consideradas inconductas que traen como consecuencia, un relajamiento de la disciplina[15].

La Ley de Contrato de Trabajo contempla en el art. 158 una serie de situaciones cubiertas que permiten al trabajador o trabajadora ausentarse, sin mermas de su salario, pero no hay ninguna norma que justifique – aún sin derecho a remuneración – a ausencias vinculadas a la asunción de responsabilidades familiares, como la atención de familiares enfermos, o la asistencia por convocatoria obligatoria a reuniones escolares o algo tan frecuente como es el cuidado de un hijo enfermo que requiera cuidados especiales, ya sea por su edad o por las características del padecimiento.

Esta omisión legal, ha sido cubierta – en algunos casos – por los convenios colectivos de trabajo, de manera muy dispar[16], pero lo concreto, es que la realidad demuestra que el uso de estas licencias es cubierto generalmente por la mujer y ello repercute en su salario.

c) Inestabilidad en el trabajo

Muchas veces, las responsabilidades familiares obligan a las mujeres a abandonar sus empleos, sobre todo en presencia de hijos menores, para retomar la actividad laboral después de haberse abocado a su crianza. Ello importa menos antigüedad en el puesto de trabajo y menos salario que considera esta variable, contemplada también en la mayoría de los CCT.

1.1.3. Valor economico del trabajo doméstico y de cuidado

Este trabajo realizado casi en exclusividad por las mujeres en el hogar, que comprende las tareas domésticas y las labores de cuidado no remuneradas, a las cuales nadie se suele adjudicar "requerir su servicio" (art. 26 LCT), a pesar de influir decisivamente, para que el trabajo del hombre pueda realizarse libremente, sin condicionamientos y pueda concentrar sus esfuerzos en el desarrollo de su carrera profesional, culturalmente, no es considerado, una forma de trabajo.

[15] Fernández Madrid, Juan Carlos. "Ley de Contrato de Trabajo Comentada y Anotada". Ed. La Ley, T. II, p. 910.

[16] El Convenio para Empleados de Comercio otorga una licencia anual de hasta 30 días sin goce de salario, por enfermedad de cónyuge, padres o hijos que requiera necesariamente la asistencia personal del empleado (art. 178, CCT 130/75). En cambio, el convenio colectivo de trabajo para trabajadores metalúrgicos 260/75, establece una licencia paga para el supuesto de enfermedad o accidente grave del cónyuge, padres o hijos, que convivan y estén a exclusivo cargo de un obrero o empleado, de dos o tres meses por año según que su antigüedad sea inferior o superior a los diez años respectivamente (CCT 260/75, artículo 40, inciso h).

Ello es lo que determina la dificultad de su reconocimiento a los efectos del diseño de políticas activas tendientes a la igualdad de oportunidades entre ambos sexos. Un ejemplo claro de esto es el trabajo doméstico prestado por trabajadoras de casas particulares, que más allá de su regulación legal, que en su formato actual ha dado la posibilidad a que éstas trabajadoras accedan a iguales derechos en su condición de trabajo que el resto de los trabajadores amparados por la LCT, sin embargo, encuentra serias dificultades para su reconocimiento como una prestación de servicios con valor real.

Sin embargo, el trabajo doméstico, se corresponde con el denominado "trabajo de producción para el autoconsumo", de hecho, es aquel que produce bienes y servicios para el autoconsumo o uso final propio: la cocina, la limpieza y el cuidado de niños, ancianos y otras personas a cargo, por lo que se considera una forma de trabajo[17].

La legislación argentina ha avanzado en éste aspecto, al reconocer en el Código Civil y Comercial Argentino, valor económico a las tareas cotidianas de cuidado personal de los hijos (art. 660)[18], visibilizando el contenido económico de éstas tareas, que representan una gran contribución al desarrollo de la vida familiar por el esfuerzo y dedicación de tiempo real que insumen, ya que limitan a la mujer desarrollar una actividad remunerada (al menos de tiempo completo) o porque para realizarlas deberá contratar a otra persona para las efectúe.

1.1.4. El Convenio Nº156 de la OIT (1981). Ratificado por Argentina el 17/03/1988

El Convenio sobre la igualdad de oportunidades y de trato entre trabajadores y trabajadoras con responsabilidades familiares, y la Recomendación que lo acompaña (N.º 165), fija pautas de orientación importantes para la formulación de políticas destinadas a que los trabajadores con responsabilidades familiares puedan ejercer un empleo y progresar en él sin ser discriminados.

Comprende tanto a hombres como mujeres trabajadoras con responsabilidades familiares, que tienen hijos a su cargo, y a otros miembros de su familia directa que de manera evidente necesiten su cuidado o sostén, y que, por ello, limiten sus posibilidades de participar en la vida económica, tener un empleo y progresar.

[17] De acuerdo con la Resolución sobre las estadísticas del trabajo, la ocupación y la subutilización de la fuerza de trabajo adoptada en la Conferencia Internacional de Estadísticos del Trabajo (2013b).

[18] ARTÍCULO 660.- Tareas de cuidado personal. Las tareas cotidianas que realiza el progenitor que ha asumido el cuidado personal del hijo tienen un valor económico y constituyen un aporte a su manutención.

Para ello, exhorta a sus Miembros a formular políticas nacionales que instauren la igualdad efectiva de oportunidades y de trato entre los trabajadores de uno y otro sexo con responsabilidades familiares, al igual que entre éstos y los demás trabajadores, abarcando a todas las ramas de actividad económica y todas las categorías de trabajadores, de modo que puedan ejercer su derecho a trabajar, sin ser objeto de discriminación y, en la medida de lo posible, sin conflicto entre sus responsabilidades familiares y profesionales.

Tales medidas deben tener en cuenta las necesidades de los trabajadores con responsabilidades familiares, pero fundamentalmente, la promoción de servicios comunitarios, públicos o privados, de asistencia a la infancia y a la familia, que permitan que éstos trabajadores puedan integrarse y permanecer en la fuerza de trabajo, así como reintegrarse a ella tras una ausencia debida a dichas responsabilidades, sin que ésta pueda constituir por si, una causa justificada para poner fin a la relación de trabajo.

Estas medidas se pueden lograr por vía legislativa, convenios colectivos, reglamentos de empresa, laudos arbitrales, decisiones judiciales, o mediante una combinación de tales medidas, o de cualquier otra forma apropiada que sea conforme a la práctica nacional.

1.1.5. Propuesta de lege ferenda

Ante todo, debe tenerse presente que éste nuevo orden donde las mujeres se han incorporado masivamente al mercado de trabajo exige una nueva idea del concepto de padre, más comprometido en el cuidado y la crianza de los hijos. En este proceso, la legislación debe acompañar, dando contenido legal a la distribución funcional de las responsabilidades familiares que permita un equilibrio con el trabajo para ambos y la realización del principio de igualdad de oportunidades. Por eso humildemente, me permito promocionar algunas propuestas de lege ferenda, para que sean tenidas en cuenta.

1. La alimentación y cuidado de los niños pequeños
La Ley de Contrato de Trabajo, como sabemos, contiene un Capítulo especial dedicado a la Protección de la Maternidad, otorgándole a la madre la licencia por maternidad y protección contra el despido por esa causa.

Ahora bien, aparte de esta protección, que permite el cuidado de la maternidad antes y después del parto, durante el tiempo previsto en la legislación o en los CCT, hay una segunda etapa que fundamentalmente está destinada a proteger la relación el recién nacido con la madre, sobre todo durante el amamantamiento. Ello justifica los

permisos de lactancia, otorgados la madre. El art. 179 LCT, fija "dos (2) descansos de media hora para amamantar a su hijo, en el transcurso de la jornada de trabajo, y por un período no superior a un (1) año posterior a la fecha del nacimiento".

Sin embargo, es una realidad hoy, que los períodos de amamantamiento suelen ser más reducidos en la mayoría de los casos, lo que determina su reemplazo por la mamadera y con ello alimentación del bebé en ése primer año de vida que concede la ley, puede ser responsabilidad tanto de la madre como del padre.

Consecuentemente, la limitación de esos descansos para alimentación del bebé, que ya no se amamanta, sólo para la madre, no resulta aceptable en estos tiempos, donde esa responsabilidad puede ser compartida.

Muy interesante para ilustrar al respecto, es la sentencia pronunciada en septiembre de 2010 por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la causa "**Álvarez c. Sesa Start España**"[19].

El Tribunal resolvió que la ley española que le otorgaba una hora libre al día a los padres para alimentar a los bebés menores de 9 meses era incompatible con las leyes sobre la igualdad de protección, además de constituir un ejemplo de discriminación injustificada por motivos de género.

La ley española, que fuera modificada para incluir la alimentación con biberón además del amamantamiento, tenía por objeto velar por la nutrición adecuada de los bebés y la creación de vínculos con los padres sin distinción de sexo, puesto que la ley ya no atribuía una connotación biológica a la alimentación, le otorgaba el permiso al padre trabajador, solo si la madre era una trabajadora dependiente, mientras que la madre trabajadora tenía dicho permiso con independencia de la situación laboral del padre.

Sostuvo el Tribunal, que la Ley de Lactancia española, era contraria a la Directiva del Consejo Europeo relativa a la igualdad de trato porque daba un trato distinto a las mujeres y a los hombres trabajadores, ya que eran las madres trabajadoras las titulares del beneficio y el padre solo podía utilizarlo, de modo vicario. Y, además, porque la regulación, lejos de servir a la "corresponsabilidad", contribuía a perpetuar un reparto tradicional de funciones entre el hombre y la mujer, colocando a los hombres en una función subsidiaria de las mujeres respecto del ejercicio de su función parental.

[19]Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda) de 30/09/2010 (petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia) – Pedro Manuel Roca Álvarez/Sesa Start España ETT, S.A. (DOUE C 137, de 20 de noviembre). Comunicado de prensa 94/10, 2010.

Esta decisión, determinó la modificación de la ley de lactancia y hoy el Estatuto de Trabajadores, regula el permiso de lactancia, reconocido a ambos progenitores. Concebido de ese modo, el objeto principal del permiso pasó a ser el "cuidado del lactante", criterio que debería tenerse en cuenta, ante cualquier modificación de nuestra norma, ya que lo que debe garantizarse, es "el interés superior del niño" que tal como lo recoge de las normas internacionales, y el art. 639, inc. a) del Código Civil y Comercial Argentino. Esta es una medida, como también lo destacará la sentencia mencionada, que, sin duda, aumentará la capacidad de mujeres y hombres de alcanzar un equilibrio entre el trabajo y la vida familiar.

2. Licencias Parentales

Para la OIT la licencia parental, es una licencia, disponible para el padre o la madre, que permite cuidar a un bebé o un/a niño/a pequeño/a durante el período posterior al de la licencia de maternidad o paternidad.

La Convención de los Derechos del Niño, reconoce (art. 18) que, tanto el padre como la madre tienen obligaciones comunes respecto de la crianza y desarrollo de sus hijos. Por su parte la CEDAW, impone a los Estados firmantes garantizar a hombres y mujeres "los mismos derechos y responsabilidades" respecto de sus hijos.

Según la Recomendación 165 sobre Trabajadores con Responsabilidades Familiares de 1981, tanto la madre como el padre deberían tener derecho a este tipo de licencia. Establece la misma, que "durante un período inmediatamente posterior a la licencia de maternidad, la madre o el padre deberían tener la posibilidad de obtener una licencia (licencia parental) sin perder su empleo y conservando los derechos que se derivan de él".

También plantea para los trabajadores con responsabilidades familiares permisos en caso de enfermedad del hijo/a. En nuestro país, salvo el caso de hijo con síndrome de Down[20], no se contemplan otras situaciones especiales, como el caso de los hijos prematuros o los nacimientos múltiples. Algunas de estas situaciones ha sido cubierta, en algunos CCC[21]. La licencia parental es reconocida en la mayoría de los países europeos. La Directiva de la Unión Europea sobre el permiso parental (96/34/CE) establece que este debería estar a disposición de ambos padres de niños menores de 8 años, como un derecho individual.

[20] La ley 24.716 ha introducido el derecho a la madre trabajadora que diera a luz un niño con Síndrome de Down, a una licencia sin goce de sueldo de seis meses, desde la fecha del vencimiento del período de prohibición de trabajo por maternidad.

[21] CCT Nº 130 de Empleados de Comercio (CCT 130) que autoriza a una licencia especial de treinta (30) días al año, para la atención de los hijos enfermos de los empleados, sometida a los mecanismos de comunicación y control de las enfermedades inculpables.

En términos generales, puede decirse que los países nórdicos (Finlandia, Islandia, Dinamarca, Suecia y Noruega) son los más aventajados en políticas sociales, con medidas que fomentan la igualdad entre padre y madre y facilitan la conciliación laboral y familiar. En Suecia, el padre tiene la obligación de tomarse la licencia por paternidad, pero finalizada ésta, tiene derecho a gozar, compartiendo con la madre de 480 días (16 meses), percibiendo el 80 % del salario hasta los 390 días. En Noruega, los beneficios de parentalidad incluyen en total 42 semanas de licencia, que son divididos entre ambos padres. Los padres pueden utilizar esta licencia independientemente de si la madre se queda en casa tras el parto o no, lo que significa que ambos padres pueden quedarse en casa simultáneamente. Alrededor del 90 % de los padres que tienen derecho a esta licencia, efectivamente la utilizan[22].

En Alemania, la licencia parental permite al trabajador conservar su puesto de trabajo y otorga una protección especial durante su goce. Puede tener una duración de hasta 36 meses a contar desde el nacimiento (o adopción) hasta cumplidos los 3 años del hijo (es de las más extensas de la Unión Europea).

La licencia parental, no está reconocida explícitamente, en la mayoría de los países de Latinoamérica, con la salvedad de Cuba y Uruguay.

Cuba incorporó la licencia de parentalidad, en el año 2003, la que se concede a los padres para cuidar a sus hijos e hijas durante el primer año de vida. El objetivo de la norma es justamente fomentar la responsabilidad compartida de los padres en el cuidado y atención de los hijos e hijas. Una vez concluida la licencia por maternidad, la madre y el padre pueden decidir cuál de ellos cuidará al hijo/a, lo que deberá comunicar a su empleador. Se trata de una licencia no retribuida, que se otorga hasta el primer año de vida, inicialmente por tres meses y prorrogable por otros tantos si subsiste la causa que la motivara, con la garantía que finalizada la misma, pueden volver a sus puestos de trabajo. La norma también prevé (art. 27) que la madre o padre trabajadores de un menor de edad que presenta una discapacidad física, mental o sensorial, amparada por dictamen médico que determine requiera una atención especial, puede acogerse a una licencia no retribuida a partir del primer año de vida del niño o niña y hasta que cumpla los tres años[23].

En Uruguay, bajo la denominación de "Subsidio para cuidados", la Ley 19.161, incorpora un régimen de trabajo de media jornada (máximo de 4 horas) desde la finalización de la licencia por maternidad y hasta que el recién nacido cumpla seis meses. Esta franquicia horaria puede ser usada tanto por el padre como por la madre,

[22] World of work, no. 54, August 2005.
[23] Fuente: OIT y PNUD (2009)

percibiendo un subsidio por el tiempo no trabajado a cargo del Banco de Previsión Social.

Nuestra Ley de Contrato de Trabajo no prevé la licencia parental. Solo podría asemejarse el período de excedencia (art. 183 LCT) pero éste beneficio es exclusivo para la madre trabajadora, dejando al margen al otro progenitor.

Esta regulación segmentaria, provoca dos efectos inmediatos:

- por un lado, el asentamiento de los estereotipos de género que termina por perjudicar a las mujeres en el mercado de trabajo, y contribuye a reforzar en el imaginario colectivo que la "principal responsabilidad" de la mujer es la atención de la familia y el hogar.
- pero por otro, deja afuera de la posibilidad del cuidado de los niños, a padres o a familias diversas, que también quieren ese derecho que la ley no les acuerda. Hoy en la República Argentina, existen miles de familias integradas por parejas del mismo sexo a cargo de la crianza de niños y niñas, que también esperan que el derecho laboral las visibilice, familias ensambladas o monoparentales (con un solo adulto a cargo)[24], por lo que no podemos tampoco seguir pensando en un único modelo de familia, y en un único modelo de asignación de roles binario.

En este debate, entra también en consideración cuál sería la duración óptima de la licencia parental, de modo que no signifique un perjuicio considerable al empresario la ausencia del trabajador por largo tiempo, y, por otro lado, que el alejamiento de ese trabajador del mercado laboral no afecte su desarrollo de carrera. Indudablemente, esa decisión no puede dejar al margen a los actores sociales, pero lo aconsejable son regulaciones con mínimos legales y obligatorios que ayuden a formar cultura de esa responsabilidad familiar compartida, y máximos flexibles que permitan disponer de las mismas conforme a las circunstancias particulares. Lo más importante, como lo aconseja la OIT, es que ésta licencia sea compartida entre padres y madres.

3.Guarderías

No cabe duda alguna que la existencia de servicios de guarderías resulta en muchos casos indispensables para que muchas mujeres y hombres participen plenamente en la vida laboral y se ganen el sustento. De no existir tales servicios, los trabajadores con responsabilidades familiares quedan en una situación de desventaja y pueden acceder a menos puestos de trabajo.

[24]INADI. Diversidad sexual en el ámbito del trabajo. Guía informativa para sindicatos 2016.

El artículo 179 LCT dispone que los establecimientos donde preste servicios “el número mínimo de trabajadoras que determine la reglamentación”, el empleador deberá habilitar salas maternales y guarderías para niños hasta la edad y en las condiciones que oportunamente se establezcan.

La reglamentación del art. 179, es una deuda que ya lleva más de 40 años y que sólo ha facilitado el argumento a las empresas para que no cumplan con la ley. En algunos casos, el vacío legal ha sido cubierto por los CCT que prevén los reintegros por gastos de guardería a cargo de los empleadores con fundamento en lo dispuesto por el art. 103 bis., o los mismos gremios disponen de guarderías para los hijos de sus afiliadas. Pero en todo caso, es una solución a medias, ya que una cosa es que se paguen los gastos irrogados por servicio de guardería a los trabajadores y otra muy distinta, es que se obtenga ese servicio en el mismo lugar de trabajo, facilitando el acceso de los progenitores en cualquier momento a sus hijos.

Así lo ha entendido la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, en los autos: ETCHEVERRY, JUAN BAUTISTA Y OTROS c/ PEN s/AMPARO (14/02/2017) que ordenó al Poder Ejecutivo Nacional a que en el plazo de 90 días hábiles reglamente el artículo 179 de la ley de Contrato de Trabajo para que las empresas dispongan de salas maternales y guarderías.

Este amparo iniciado por una madre de dos hijos (Ximena Liggerini Licenciada en Administración) con su esposo, Julio Pablo Comadira, a cargo de una clínica jurídica en la Universidad Austral, con el apoyo de ésta, y otro padre (Etcheverry) a cargo de su hijo, y la ONG Centro Latinoamericano de Derechos Humanos, reclamaron mediante una acción de amparo, que el Estado reglamentara el artículo 179 LCT, en el año 2015. Además, solicitaron un cambio en el artículo, en cuanto hace referencia a "trabajadoras", ya que consideraron que el hecho de que el texto se refiriera solamente al género femenino podía resultar contraproducente para las mujeres, "porque las empresas lo utilizarían en su contra y dejarían de contratarlas". La Cámara acogió el pedido, adhiriéndose al dictamen Fiscal, ordenando al Poder Ejecutivo Nacional a que, en el plazo de noventa días hábiles, cumpla con la reglamentación del art. 179 de la ley de contrato de trabajo.

El Dictamen Fiscal, sostuvo que la omisión de reglamentar el art. 179 LCT, por parte del Poder Ejecutivo, es manifiesta y que en la práctica la falta de reglamentación ha importado anular la operatividad de un derecho legalmente consagrado, a pesar de que ese derecho protege un interés internacionalmente reconocido.

En efecto, el artículo 18 de la Convención sobre los Derechos del Niño establece que “los Estados Partes prestarán la asistencia apropiada a los padres y a los

representantes legales para el desempeño de sus funciones en lo que respecta a la crianza del niño y velarán por la creación de instituciones, instalaciones y servicios para el cuidado de los niños" y sigue diciendo que "los Estados Partes adoptarán todas las medidas apropiadas para que los niños cuyos padres trabajan tengan derecho a beneficiarse de los servicios e instalaciones de guarda de niños para los que reúnan las condiciones requeridas".

Por su parte, el art. 11 de la Convención contra la Eliminación de todas las formas de Discriminación contra la Mujer indica que "[a] fin de impedir la discriminación contra la mujer por razones de matrimonio o maternidad y, asegurar la efectividad de su derecho a trabajar, los Estados partes tomarán medidas adecuadas para (. . .) Alentar el suministro de los servicios sociales de apoyo necesarios para permitir que los padres combinen las obligaciones para con la familia con las responsabilidades del trabajo y la participación en la vida pública, especialmente mediante el fomento de la creación y desarrollo de una red de servicios destinados al cuidado de los niños".

En cuanto al argumento del pago de los gastos de guarderías a través de lo dispuesto por el art. 103 bis, el Fiscal explicó que el art. 103 bis (inc. f), es aplicable, sólo en aquellos casos en los que los empleadores no tengan la obligación, de acuerdo con el art. 179 y la reglamentación de éste, omitida, de contar con salas maternales y guarderías dentro del espacio de trabajo porque el número de trabajadores no supere el mínimo que debiera establecer la reglamentación. Es así como ambas obligaciones del empleador no deben entenderse como alternativas sino como complementarias. De otro modo sería reconocer que el art. 179 establece un deber cuya violación podría ser legitimada por el art. 103 bis. Por otro lado, rechazó el argumento de la demandada en cuanto afirma que la solución está en los CCT, ya que ello importaría dejar sujeto a la voluntad negocial de las partes la operatividad del derecho consagrado por el art. 179 LCT.

Lamentablemente, el PEN ha planteado el recurso extraordinario el 18/04/2017, que, desestimado por la Cámara, hoy tramita en Queja ante la CSJN, desde 10/08/2017. No cabe ninguna duda que la implementación de las guarderías en los lugares de trabajo no solamente traería beneficios explícitos para los padres y las madres - menor estrés y mejor inserción laboral posparto, por ejemplo-, sino también ventajas para las organizaciones, ya que está demostrado que reduce sensiblemente el nivel de ausentismo, mejora la productividad y provoca entusiasmo por parte de los empleados, al reconocer que será mayor el equilibrio entre la vida personal y el trabajo. Estos resultados han sido comprobados, en nuestra provincia, cuando existiera la guardería en el Palacio de Tribunales, que funcionara hasta el año 2003.

Como vengo analizando, en nuestro país, las licencias para el cuidado del recién nacido y del hijo en la primera etapa de su vida, corresponde exclusivamente a las mujeres.

1.1.6. Conclusión

No cabe ninguna duda de la importancia del desarraigo de factores culturales, para lograr la igualdad de oportunidades en el mundo del trabajo para hombres y mujeres.

El objetivo mediato es crear consciencia que esta tendencia a responsabilizar a las mujeres de planchar, lavar, cuidar a los niños y a los mayores, constituye una gran barrera.

Es indispensable conciliar la distribución equitativa de las responsabilidades familiares. Y para ello, deben existir medidas que provoquen un cambio cultural, que no sólo estén enfocadas en la protección de las mujeres, sino que vinculen más activamente a los hombres en el eje productivo-reproductivo. Concretamente, me refiero a la construcción de un nuevo "contrato sexual", con regulaciones de familia y trabajo que se sustenten en principios igualitarios respecto de las responsabilidades de hombres y mujeres.

También necesitamos, sororidad, es decir, fraternidad entre mujeres, para lograr la igualdad[25]. De lo que se trata es de reivindicar la complicidad femenina pero no como un fin en sí mismo, sino como una dimensión política para lograr objetivos de un cambio social, dejando de lado una rivalidad real que es incentivada desde el patriarcado.

Las mujeres hablamos de las mujeres. Somos las que criticamos la vestimenta de la vecina o cuestionamos la conducta de las amigas y en el mismo nivel, opinamos que Dilma es una inepta, Cristina K. una histérica, o que Bachelet alguien que se mueve por intuiciones, y con ello caemos en denigraciones sexistas, que no tienen que ver con ellas como mandatarias. Las tres pueden haber cometido errores, pero ese tipo de críticas son de género y mayormente provienen de otras mujeres.

Tenemos un gran problema si las mujeres actuamos en contra de nosotras mismas. Y esto ocurre cada vez que las mujeres usan su posición de privilegio olvidando que la mayoría no son eso. Por eso se trata de promover la solidaridad entre las mujeres, la sororidad, si queremos contribuir desde nuestro espacio al cambio cultural que necesitamos.

[25]Que no es un término nuevo, adjudicado a las feministas a ultranza, como se cree, sino que ya lo usó Miguel de Unamuno en 1921, en un texto publicado en Caras y Caretas, refiriéndose a la tragedia de Sófocles, sobre Anígoda, la hija de Edipo y su madre Yocasta.

Pero también necesitamos Capacidad Institucional para velar por la no discriminación. Las políticas de los gobiernos cambian en función de las fluctuaciones económicas. Las medidas en este sentido deben ser suficientemente fuertes para resistir los cambios en la coyuntura económica y social.

Los recortes presupuestarios y las medidas de austeridad recientemente anunciados, aplicables a los presupuestos de los servicios de administración e inspección del trabajo y de los organismos especializados que se ocupan de las cuestiones relativas a la no discriminación y la igualdad, pueden socavar la capacidad de esas instituciones para reaccionar ante lo que podría ser una de las peores consecuencias sociales de la crisis económica: más discriminación, más desigualdades y un aumento de la tensión y de la inestabilidad sociales.

No puedo dejar de desconocer en este escenario, que hay cada vez más parejas que centran su poder en la toma de decisiones conjunta, que administran la economía del hogar sobre la contribución de ambos, tal como lo hacen con las tareas del hogar y la atención de los hijos, muchas veces resultado de una negociación. Estos cambios contribuyen a la emancipación de la mujer, liberándola de la exclusividad de las tareas domésticas y de cuidado, permitiéndole tener la posibilidad de elegir trabajar, donde trabajar, cuanto tiempo trabajar y desarrollarse en su trabajo.

Pero para que ése derecho a elegir, nacido de una negociación en lo privado se concrete en lo público, es necesario que toda la sociedad reconozca que tanto las mujeres como los hombres tienen el derecho y la responsabilidad de trabajar y de prestar cuidados, y para ello, desde el gobierno deben surgir medidas integradas, que apoyadas en normas internacionales, reconozcan, el valor de las labores de cuidado no remunerada, paso ya cumplido por la legislación argentina, y a partir de allí, conducir los esfuerzos hacia la construcción de un nuevo escenario, donde las mujeres aparezcan nombradas en los textos legales que les reconozcan derechos, donde las búsquedas de empleo no discriminen en la selección, donde el contrato de trabajo interprete su necesidades, no por sus debilidades sino por ser titular de derechos, donde la mujer sienta que no “sale a trabajar” sino que “va a trabajar” para realizar la “actividad productiva y creadora” que la dignifique como tal.-

2. Área Disciplinar Economía

2.1. Evolución mensual del empleo en Santiago del estero. Año 2018

Autor: LIC. María Amelia Abraham

2.1.1. Medición del empleo en la provincia de santiago del estero

Introducción

El proyecto consiste en la elaboración de un sistema de indicadores estructurales y dinámicos que contienen información sobre variables cuantitativas y cualitativas que nos indiquen el estado del empleo en la provincia de Santiago del Estero, en general, y en el aglomerado Santiago del Estero – La Banda, en particular, correspondiente al periodo 2012 a 2019, y actualizaciones trimestrales.

Este estudio se lleva a cabo en el ámbito del Área de Investigación y Desarrollo Científico de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Católica de Santiago del Estero (UCSE.

El proyecto, de acuerdo con las políticas de investigación de la UCSE, pretende promover la investigación de calidad conjuntamente con la contribución de la misma a la solución -a partir de la generación y transferencia del conocimiento- a problemas sociales, económicos y tecnológicos concretos de la sociedad y en respuesta a las demandas de la comunidad de Santiago del Estero.

El trabajo responde a los ejes transversales definidos en la Política y Estrategia en Investigación de la UCSE (eje desarrollo humano sostenible e integral) y al Área Problema Oportunidad: Pobreza y derechos humanos, definida en la citada Política-

Aspectos metodológicos – Definición de variables

La relación laboral

Una persona, para ser clasificada como ocupada - es decir, como trabajador asalariado o autónomo - tiene que dedicarse a una actividad que se encuentre dentro de la frontera de producción del Sistema. Son personas no ocupadas las desempleadas y las

que no forman parte de la fuerza de trabajo. Existe una relación entre el empleador y el asalariado cuando hay un acuerdo, que puede ser formal o informal, entre una empresa y una persona, normalmente voluntario para ambas partes, en virtud del cual la persona trabaja para la empresa a cambio de una remuneración en dinero o en especie.

En cambio, los trabajadores autónomos son las personas propietarias, individual o en forma conjunta, de las empresas no constituidas en sociedad en las que trabajan, excluidas las empresas no constituidas en sociedad clasificadas como cuasi sociedades.

Los autónomos son personas que trabajan para sí mismos y, en el Sistema, las empresas de las que son titulares no se distinguen ni como entidades jurídicas separadas ni tampoco como unidades institucionales separadas. Los trabajadores autónomos perciben ingresos mixtos y no remuneración de los asalariados. Es conveniente aclarar la situación de ciertas categorías para las cuales no siempre resulta obvio si se trata de asalariados, autónomos o personas no ocupadas. Los trabajadores autónomos pueden dividirse en dos grupos: los que tienen empleados remunerados y los que no los tienen; los primeros reciben el nombre de empleadores y los segundos el de trabajadores por cuenta propia.

Categorías ocupacionales

Las categorías ocupacionales que se utilizan en el presente trabajo para clasificar los puestos de trabajo son las que surgen del SCN, y se detallan a continuación:

Asalariado Registrado: se considera trabajador registrado a toda persona (identificada a través de un CUIT / CUIL) que ocupa al menos un puesto de trabajo declarado en los distintos subsistemas de la seguridad social. De este modo, se conceptualiza el "Trabajo Registrado" como el conjunto de trabajadores que cuentan con los beneficios sociales previstos en las normas legales, dependiendo de la modalidad ocupacional en la que se encuentran insertos.

- Asalariados del sector privado: trabajadores registrados que se encuentran en relación de dependencia con empresas del sector privado.
- Asalariados del sector público: trabajadores registrados en relación de dependencia con organismos del sector público. En esta categoría, se incluye el total del empleo en el Poder Ejecutivo, Legislativo y Judicial, del ámbito nacional, provincial. Además, se incluye el empleo dependiente de los municipios, de las universidades nacionales y de las Fuerzas Armadas. Se excluyen las empresas estatales o de participación mixta.

- Trabajadoras de casas particulares: trabajadoras registradas inscriptas en el Régimen especial de seguridad social para empleados de Casas Particulares.

Trabajadores autónomos: Son las personas propietarias, individualmente o en forma conjunta, de las empresas no constituidas en sociedad en las que trabajan. Los trabajadores autónomos perciben ingresos mixtos.

Quedan incluidos en esta categoría los trabajadores dedicados a la producción destinada en su totalidad a su propio consumo final o a su propia formación de capital, sea individual o colectivamente.

Los puestos de trabajo autónomos pueden dividirse en:

- Trabajadores por cuenta propia: son los trabajadores autónomos que no tienen empleados remunerados a su cargo.
- Empleadores/Patrones: son los trabajadores autónomos que tienen empleados remunerados a su cargo.

Puestos de trabajo ocupado por asalariados registrados

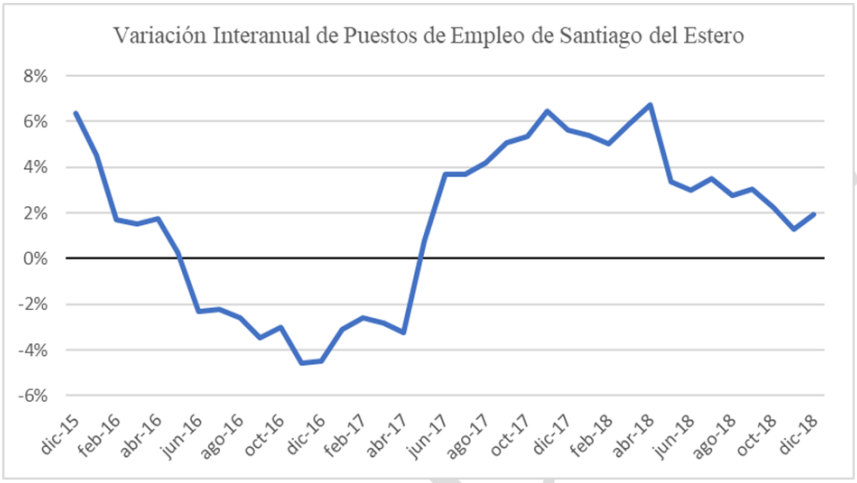
El factor productivo trabajo es una variable que refleja el comportamiento de la producción de cada rama de actividad económica y del agregado. La cantidad de puestos de trabajo, la evolución de las tasas laborales, la remuneración laboral nominal y real, así como la distribución del ingreso son indicadores del mercado laboral de Santiago del Estero que serán analizados en el presente informe. Asimismo, se realizará una observación a modo comparativo de la provincia, el total regional y nacional.

El período de análisis es el cuarto trimestre de 2018, el cual permite realizar una conclusión acerca de lo acontecido en dicho año. Este período concluyó con un total de 136.188 trabajadores formales y 7.526 empleadores; de los cuales 5.231 empleadores asegurados y 133.683 trabajadores desarrollaban sus tareas en Unidades Productivas: Agricultura, minería, manufactura, electricidad, construcción, comercio, transporte, servicios financieros y servicios sociales. Los 2.505 puestos de empleo restantes corresponden a trabajadores de casas particulares, generados por un total de 2.295 empleadores asegurados.

A modo comparativo, en diciembre de 2015, la provincia de Santiago del Estero contaba con un total de 130.012 trabajadores y 7.303 empleadores asegurados; lo cual indica un incremento del 4,75 % en los puestos de empleo y de un 3,05 % en empleadores asegurados en tres años. La mayor variación positiva se produjo en la incorporación y/o formalización de los trabajadores de casas particulares, los

cuales aumentaron en un 9,63 % en los 18 meses comprendidos entre junio de 2016 y diciembre de 2018. Sin embargo, el comportamiento de los puestos de empleo no fue constante.

La variación interanual de los puestos de empleo registrados refleja mes a mes las alzas y bajas que se producen en un período determinado. En el siguiente gráfico, correspondiente a los meses transcurridos entre diciembre de 2015 y diciembre de 2018, se puede observar que durante el año 2016 se produjo una constante caída en la variable, la cual se recuperó en el año 2017. Durante el año 2018 la variación interanual fue positiva, pero con pendiente decreciente.



A continuación, se presenta la tabla de variaciones observadas en el registro de todos los asalariados registrados en unidades productivas.

Tabla N° 1: Asalariados Registrados en Santiago del Estero				
Período		Total de Asalariados	Acumulado del año respecto al acumulado de igual período del año anterior	Variación interanual
2018	**Enero**	131.692	5,4%	5,4%
	Febrero	130.294	5,2%	5,0%
	Marzo	131.003	5,4%	5,9%
	Abril	132.719	5,8%	6,7%
	Mayo	132.536	5,3%	3,4%
	Junio	132.641	4,9%	3,0%
	Julio	135.281	4,7%	3,5%
	Agosto	133.633	4,4%	2,8%
	Septiembre	135.196	4,3%	3,0%
	Octubre	134.248	4,1%	2,3%
	Noviembre	133.770	3,8%	1,3%
	Diciembre	133.683	3,6%	1,9%

Si bien en todo el año 2018 la tendencia de la variación interanual del total de puestos formales en unidades productivas fue decreciente, éstas fueron siempre positivas, por

lo cual el año cerró con un acumulado positivo del 3,6 % respecto al año 2017.

Los sectores que agrupan las diversas actividades económicas son: agricultura, minería, manufacturas, electricidad, construcción, comercio, transporte, servicios financieros y, servicios sociales. La distribución de los trabajadores asalariados entre estos sectores en diciembre de 2018 se ve reflejada en el siguiente gráfico:



El sector de servicios sociales es el principal generador de trabajo en la provincia, ocupa al 70,75 % (un total de 94.587 puestos de empleo) de los asalariados santiagueños, de los cuales un 82 % (un total de 77.383 puestos de empleo) brindan servicios generales a la administración pública y un 9 % (8.215 puestos de empleo) que brindan servicios de enseñanza en preprimaria, primaria, secundaria, superior, universitaria y por correspondencia.

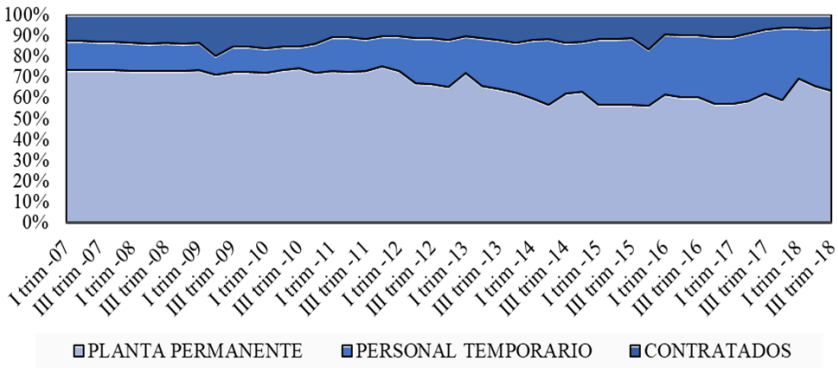
En segundo lugar, se encuentran las actividades económicas pertenecientes al comercio. Éste cubre al 10 % de los asalariados. Las principales actividades comerciales están dedicadas a ventas al por menor y servicios de hoteles y restaurants.

En tercer y cuarto lugar se ubican la construcción y las industrias manufactureras, empleando al 5,9 % y al 3,8 % de los asalariados provinciales. La rama de actividad económica industrial es el factor influyente tanto en la cantidad de trabajadores requeridos como en el monto salarial asignado. Las cinco principales actividades generadoras de empleo en este sector a nivel provincial son: Fabricación de productos minerales no metálicos n.c.p., fabricación de productos textiles n.c.p., elaboración de productos alimenticios n.c.p. y, por último, elaboración de bebidas. Las mismas

ocupan al 60 % de los trabajadores industriales.

El empleo público provincial fue creciendo progresivamente acumulando un aumento del 46 % de 2007 a 2018. Hasta 2013 las variaciones en la cantidad de personal fueron relativamente constantes, con cambios menores al 5 % de un trimestre a otro. A partir de 2014 las oscilaciones en la contratación de personal para la administración pública fueron mayores, superando en algunos trimestres el 10 % de variación. Por otro lado, en el año 2010 se produjo un cambio en la estructura del empleo público no financiero: la participación del personal en planta permanente fue constantemente reemplazada por contratados y personal temporario, tal como se observa en el siguiente gráfico:

Gráfico N° 2: Empleo Público Provincial No Financiero

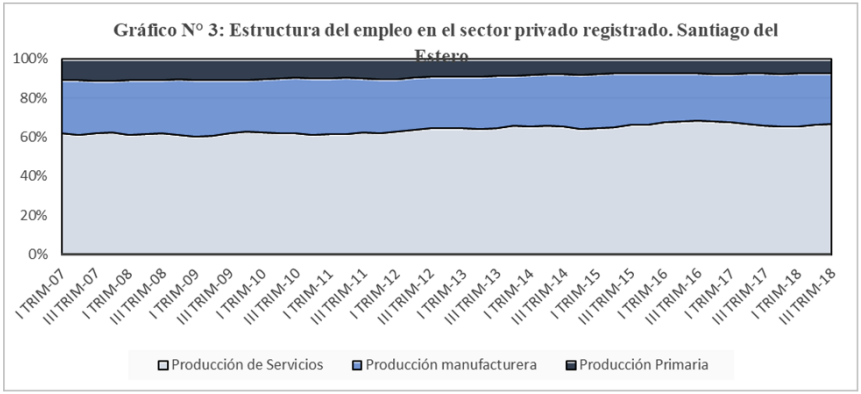


El sector privado de la provincia se puede agrupar en tres grandes de ramas de actividad de la siguiente manera:

- Producción primaria: Agricultura, ganadería, caza y silvicultura; pesca y servicios conexos; explotación de minas y canteras.
- Producción manufacturera: industria manufacturera; electricidad, gas y agua; construcción.
- Producción de servicios: Comercio al por mayor y al por menor; hotelería y restaurantes; servicios de transporte, de almacenamiento y de comunicaciones; intermediación financiera y otros servicios financieros; servicios inmobiliarios, empresariales y de alquileres; enseñanza; servicios sociales y de salud; servicios comunitarios, sociales y personales N.C.P.

En el período 2007-2018 la cantidad de puestos de trabajo creció un 56 % (10 % más

que el empleo público), su estructura presentó cambios a favor de la producción de servicios. La participación del empleo en producción de servicios presentó un gran salto principalmente en hotelería y restaurantes, así como en las actividades comerciales. En términos porcentuales del empleo privado, estos grupos representaron en 2018 el 7 % la producción primaria, el 26 % la producción manufacturera y el 67 % restante la producción de servicios. El siguiente gráfico muestra la situación planteada:



Cuando se inicia un estudio de informalidad laboral surge la problemática del trabajo en casas particulares. Este mercado, cuya oferta está dada por completo por mujeres, quienes se encuentran con extrema necesidad y bajo nivel educativo se encuentra en proceso de formalización. Como respuesta a ello, la comisión nacional de trabajado en casas particulares fue creado en septiembre de 2015, perteneciente al Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social. A partir del mes de junio de 2016 se diferencian los trabajadores de casas particulares que anteriormente se incluían en las actividades de servicios sociales entre las unidades productivas. Del total provincial, en ese mes se contabilizaron un total de 2.285 trabajadores de casas particulares de 2.095 empleadores asegurados. En diciembre de 2018 ya se encontraban registrados un 9,6 % más de puestos de empleo y 200 nuevos empleadores asegurados.

Como aproximación a la magnitud total del trabajo informal en la provincia se parte de un estudio comparativo entre la cantidad de puestos de empleo registrados en la Superintendencia de Riesgos de Trabajo (SRT) y el número de personas que declararon ser asalariados en la Encuesta Permanente de Hogares (EPH), que el Instituto de Estadísticas y Censos (INDEC) publica periódicamente. En la siguiente sección se presentan las tasas laborales que surgen de información contenida en la segunda fuente mencionada.

Tasas Laborales

La población de una determinada región se divide entre quienes participan en el mercado laboral y quienes no lo hacen. En el primer grupo se encuentran tanto los ocupados como los desocupados y forman parte de la llamada población económicamente activa. Aquellos habitantes que no participan del mercado laboral, ya sea por una cuestión de edad (niños y adultos mayores), por alguna incapacidad o simplemente porque no lo eligen, forman parte de la población económicamente inactiva.

La participación de la población económicamente activa se ve reflejada en la tasa de actividad, la fuerza laboral como porcentaje del total poblacional se refleja en la tasa de empleo y, en la tasa de desempleo se encuentran aquellos activos que manifiestan sus intenciones de trabajar ofreciendo sus servicios en el mercado laboral pero no lo consiguen. Las tasas laborales se obtienen en base a datos de información publicada por INDEC con referencia a la EPH. Esta fuente de datos surge del aglomerado Santiago del Estero-La Banda, pero se toma como aproximación del comportamiento provincial.

Registrar tasas de actividad altas implica que el ámbito del mercado de trabajo está sujeto a fuerzas expansivas. Este indicador tiene un comportamiento relativamente estable en el aglomerado Santiago del Estero – La Banda desde 2007 a 2018 con un promedio de 39 %. En el año 2017 la tasa de actividad creció de manera importante alcanzando un 43,1 % en el cuarto trimestre, en los primeros nueve meses de 2018 se retomó la tendencia pero presentó un salto en el último trimestre con una tasa del 44 %.

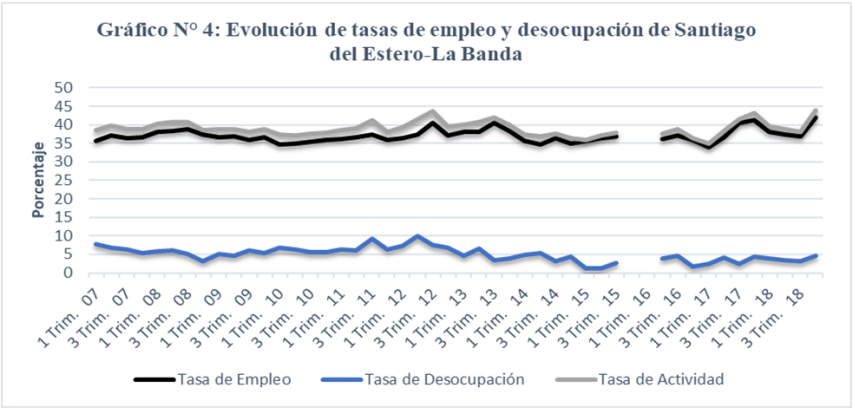
El nivel de empleo se puede observar en la tasa de empleo, la cual tuvo un promedio de 37 % en el período 2007-2018. Esta tasa también presentó un alza durante el año 2017, alcanzando el 41,3 % a finales de dicho año, una caída en los primeros nueve meses de 2018 retomando los valores tendenciales y, finalmente se recuperó ampliamente en el último trimestre alcanzando un 42 %. En otros términos, 42 de cada 100 habitantes del aglomerado Santiago del Estero-La Banda tenían empleo en diciembre de 2018.

Es tentativo indicar que, si tanto la tasa de actividad como la de empleo se redujeron durante el año 2018, la tasa de desempleo presentó un alza. Sin embargo, es indispensable realizar el cálculo y observar su comportamiento porque existe la posibilidad que las expectativas laborales influyan en la búsqueda, lo cual impactaría de manera inesperada en la tasa de desocupación. Por ejemplo, un trabajador desalentado abandona la búsqueda y pasa a formar parte de la población

económicamente inactiva, provoca una reducción en la tasa de desempleo aún si en el período se presenta una caída en la actividad productiva y pérdida de puestos de trabajo.

La situación antes planteada es precisamente lo observado en el principal aglomerado provincial. La tasa de desempleo promedio en los últimos 12 años fue del 5 %. Hasta el mes de septiembre de 2018 presentó una reducción constante hasta alcanzar el 3,2 % y finalizó el año con un 4,4 % de desocupados. Luego, existe una correlación positiva entre la tasa de desempleo y la de empleo, al igual que la primera y la tasa de actividad. En los tres años comprendidos entre 2012 y 2015 se presentó el mismo comportamiento: Las tasas de actividad y empleo descendieron de 41,4 y 37,3 a 36 y 35,6, respectivamente, mientras la tasa de desempleo descendió del 10 % al 1,2 %.

A continuación, se presenta el gráfico de la evolución de las tres principales tasas del mercado laboral: de actividad, de empleo y desempleo.



El salto que se presenta en el cuarto trimestre de 2015 y primero de 2016 corresponde al cambio de directivos en INDEC y reacomodamiento de datos. Por otro lado, a partir del primer trimestre de 2018 se han incorporado al relevamiento las áreas periféricas que se consideraban faltantes en la cobertura geográfica, para el aglomerado Santiago del Estero-Banda había una población no cubierta de 6.500 habitantes, los que representan 1,8 % del total.

Para una mejor caracterización de la población ocupada se consideran por un lado la cantidad de horas laborales de aquellos que se encuentran ocupados, diferenciando los trabajadores de alta y baja intensidad. Se distinguen los trabajadores subocupados, quienes trabajan menos de 35 horas semanales por causas involuntarias y están

dispuestos a trabajar más horas.

La tasa de subocupación es calculada como porcentaje entre la población subocupada y la población económicamente activa. Asimismo, se tiene en cuenta si el trabajador se encuentra registrado o no, considerando si su empleador realiza los correspondientes aportes jubilatorios a algún instituto de seguridad social.

En el período comprendido entre los años 2007 y 2018 la tasa de subocupación promedio fue de 8,2 %. El cuarto trimestre de 2018 cerró con una tasa de subocupación del 5,6 %; es decir, de cada 100 ocupados al menos 5 desean incrementar sus horas laborales y no lo consiguen. El máximo alcanzado por esta tasa fue de 12,8 % y se produjo en el segundo trimestre de 2009.

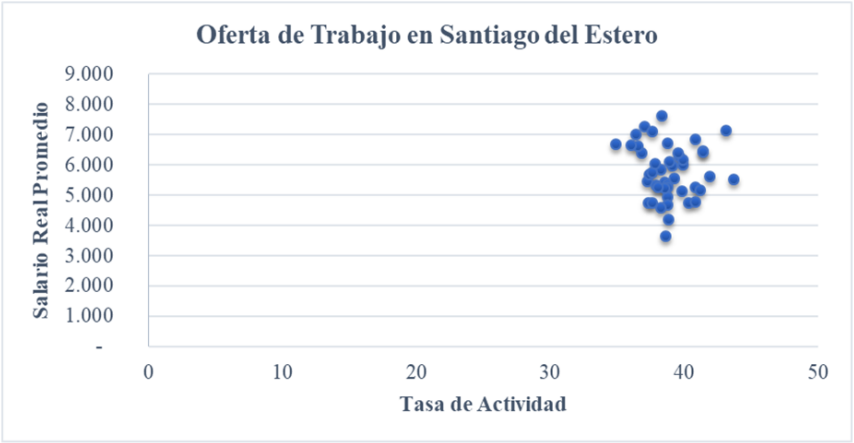
Al considerar el cumplimiento de los aportes previsionales, se puede afirmar que cerca de la mitad de los asalariados del principal aglomerado de la provincia de Santiago del Estero poseen un trabajo informal. El 45,5 % de los asalariados no realizan los aportes a la seguridad social.

Por último, la tasa de actividad es un indicador de la oferta de trabajo por habitante, que sintetiza un vasto conjunto de conductas y estructuras socioeconómicas.

Por lo tanto, para representar la curva de oferta de trabajo de la provincia se observa el comportamiento de la tasa de actividad (población económicamente activa como porcentaje de la población total) y su relación ante cambios en el salario real promedio de un trabajador registrado.

La cantidad de personas ocupadas y desocupadas en la provincia se presenta sin grandes cambios en los últimos doce años, lo que puede traducirse como variable independiente del salario real promedio.

A continuación, se presenta un diagrama de dispersión de la tasa de actividad obtenida de la EPH y el salario real promedio de trabajadores cubiertos por ART desde el año 2007 al año 2018, con frecuencia trimestral.



Una oferta de empleo de este tipo podría llamarse perfectamente inelástica con respecto al salario real e implica que en equilibrio es la demanda de empleo quien define el precio del trabajo, es decir el salario.

Remuneraciones

En principio se toman los valores nominales o a precios corrientes de la remuneración al factor trabajo. Esta variable se trabaja con valores brutos, es decir, sin considerar los aportes personales que suman un 18 % del salario bruto. Luego, para reflejar la evolución del poder adquisitivo de los asalariados se obtiene el salario real promedio de cada período empleando el Índice de Precios del Consumidor (IPC) para deflactar la serie nominal.

En valores nominales un asalariado formal en Santiago del Estero tenía en diciembre de 2018 una retribución bruta de $18.635 en promedio. Este valor implica un incremento de 23,7 % interanual. Sin embargo, el período comprende un año con alta inflación, donde el IPC acumuló un incremento de 48,3 %. Es decir, el asalariado promedio tuvo una reducción en salario real y su poder de compra en diciembre de 2018 fue menor al que disponía un año atrás en un 16,6 %.

La retribución al trabajo en relación de dependencia del sector privado siempre fue mayor que el del sector público, pero la diferencia se incrementó en los últimos años a causa de que los salarios nominales de los primeros se incrementaron en mayor proporción que los del sector público. Esa diferencia a precios corrientes fue de $3.155 en promedio en diciembre de 2015, mientras que en diciembre de 2018 fue de $7.895. En términos reales, el salario del sector privado era un 47 % mayor que el

del sector público en diciembre de 2015 mientras que en el mismo mes de 2018 era un 54 % mayor.

Al considerar la variación interanual del salario real promedio en la provincia durante los últimos tres años se observa que éste presentó valores negativos durante 2016 que fueron recuperándose a finales de ese año y continuó esa tendencia positiva durante el año 2017. Sin embargo, en el año 2018 los aumentos salariales fueron insuficientes ante el aumento de precios, por lo cual la variación interanual del salario real promedio en todos los sectores de la economía provincial tuvo una caída. El siguiente gráfico refleja lo analizado previamente.



Los trabajadores del sector de industria manufacturera fueron quienes percibieron la mayor caída interanual en salarios reales. En diciembre de 2018, estos trabajadores percibían una remuneración bruta promedio de $21.741, lo que representa un incremento interanual del 17,2 % en valores nominales, pero considerando la inflación anual, una reducción de salario real promedio del 21 %. Este porcentaje supera incluso la reducción en salario real de los empleados del sector público, quienes percibieron un salario real promedio un 19,4 % menor el último año.

Distribución del Ingreso

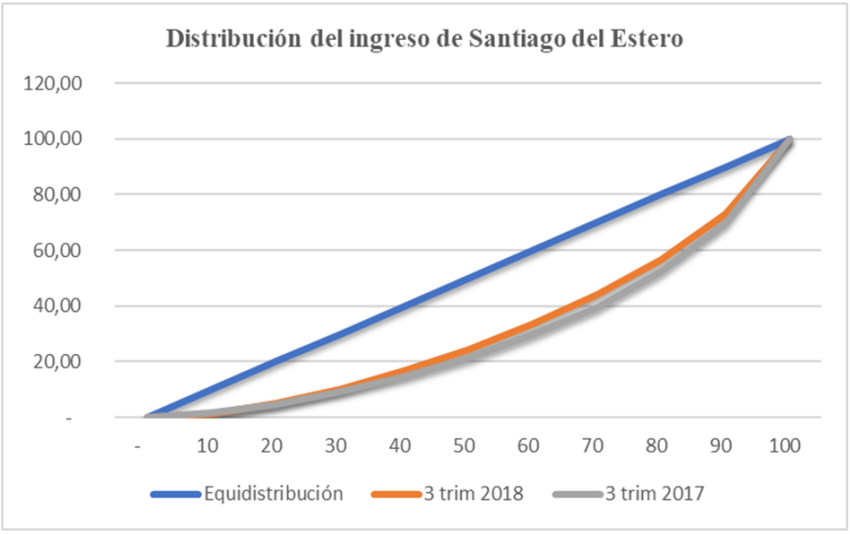
La distribución del ingreso se toma en consideración para observar la existencia o no de concentración de los ingresos en una determinada región. Se tienen en cuenta el total de ingresos individuales para dividir la población en diez estratos según el monto de tales ingresos. Seguidamente, se representa gráficamente los porcentajes acumulados de población e ingresos mediante la llamada “Curva de Lorenz”, para

compararla con una línea de equidistribución o total igualdad. En situaciones en las que la representación gráfica no es lo suficientemente clara al comparar un determinado lugar en varios períodos o con otras jurisdicciones se procede al calculo del Coeficiente de Gini.

El coeficiente de Gini es un indicador que se obtiene a partir de la curva de Lorenz y mide el área comprendida entre ésta y la línea de equidistribución. Este indicador puede tomar valores comprendidos entre 0 (perfecta distribución del ingreso) y 1 (total concentración del ingreso).

El coeficiente de Gini en la provincia paso de 0,513 en 2003 a 0,371 en septiembre de 2018. Estos valores reflejan una menor concentración del ingreso en los estratos más altos de la sociedad santiagueña. Sin embargo, el 70 % de la población de menores ingresos dispone de aproximadamente la mitad del ingreso provincial en 2018 y sus ingresos totales individuales no superan los $14.000. En 2010 sucedía algo similar, 80 % de la población de menores ingresos disponía de aproximadamente la mitad del ingreso provincial (exactamente del 54,8 %).

Para finalizar, en el siguiente gráfico se ubican las curvas de Lorenz correspondientes al aglomerado Santiago del Estero-La Banda correspondientes al tercer trimestre de los años 2017 y 2018.



Análisis regional y nacional

Esta sección está dedicada a realizar un análisis comparativo del mercado laboral a nivel provincial, regional y nacional. Se toman en cuenta la evolución el nivel de empleo, las tasas laborales, el nivel educativo de los ocupados y de la población en general, los salarios nominales y reales y, la distribución del ingreso.

En principio, se tienen en cuenta los cambios acontecidos en el nivel de empleo y en los salarios nominales y reales para el total provincial, regional y nacional. La siguiente tabla presenta la variación de esas variables a diciembre de 2018 respecto a igual mes del año anterior:

Tabla N° 2: Variación Interanual, diciembre de 2018

	Nivel de Empleo	Salario Nominal Promedio	Salario Real Promedio
Argentina	-1,6%	31,7%	-11,2%
NOA	3,0%	25,5%	-15,4%
Catamarca	1,2%	18,4%	-20,1%
Tucumán	2,9%	29,4%	-12,7%
Jujuy	4,8%	22,9%	-17,1%
La Rioja	-1,2%	27,5%	-14,0%
Salta	3,4%	24,5%	-16,0%
Santiago del Estero	3,1%	22,2%	-17,6%

Como se puede observar en la tabla precedente, a pesar de la reducción de personal a nivel nacional del 1,6 %, el noroeste argentino presentó un aumento en el nivel de empleo y el mismo fue del 3 % interanual. La provincia de Santiago del Estero tuvo un comportamiento similar al regional en esta variable, aunque fue superada por Jujuy y Salta.

Los incrementos salariales se produjeron en todas las provincias, pero la inflación interanual absorbió con creces los mismos. En términos reales, el salario promedio nacional cayó un valor cercano a 4 puntos porcentuales más que el promedio del NOA. La provincia más afectada fue Catamarca, con una reducción en salarios

reales del 20,1 %. En segundo lugar, se ubica Santiago del Estero, donde los mismos disminuyeron en un 17,6 %.ç

La tabla que se presenta a continuación tiene por finalidad brindar información acerca de las tasas del mercado laboral de la provincia, del noroeste argentino y del total nacional.

Tabla N° 3: Tasas del mercado laboral en el cuarto trimestre de 2018

	Argentina	NOA	Santiago del Estero
Tasa de actividad	46,5	45,3	44,0
Tasa de empleo	42,2	42,0	42,0
Tasa de desocupación	9,1	7,2	4,6
Tasa de subocupación	12,0	12,2	5,6
Asalariados sin descuento jubilatorio	35,3	42,3	45,5

Santiago del Estero tiene tasas laborales por debajo del promedio tanto regional como nacional. Las tasas de desocupación y subocupación horaria son menores, pero, a su vez, existe un menor nivel de participación en la población económicamente activa.

Por su parte, la participación de los ocupados en el total poblacional coincide con el observado en la región y en el total de aglomerados urbanos del país, aunque la informalidad es superior en Santiago del Estero. En el cuarto trimestre de 2018, 45,5 % de los asalariados responden no tener aportes jubilatorios en el aglomerado Santiago del Estero-La Banda, ocho puntos porcentuales más que el promedio del noroeste argentino y diez puntos más que promedio nacional.

El nivel educativo de la población económicamente activa influye en la capacidad para conseguir un empleo y en el tipo de actividad económica donde se aplicará tal factor productivo. Por tal motivo se pretende realizar un análisis comparativo en tal aspecto:

Tabla N° 4: Nivel educativo de la PEA, cuarto trimestre de 2018			
	Argentina	**NOA**	**Santiago del Estero**
Primaria incompleta	3,4	3,4	4,3
Primaria completa	13,7	13,9	19,2
Secundaria incompleta	17,0	17,5	18,0
Secundaria completa	28,1	29,2	29,9
Superior y universitaria incompleta	15,0	16,0	8,5
Superior y universitaria completa	22,6	19,8	19,8
Sin instrucción	0,3	0,3	0,5

En el mercado laboral de Santiago del Estero los trabajadores cuyos estudios completos no superan el nivel primario participan en un 42 %, ocho puntos porcentuales más que el promedio tanto nacional como regional.

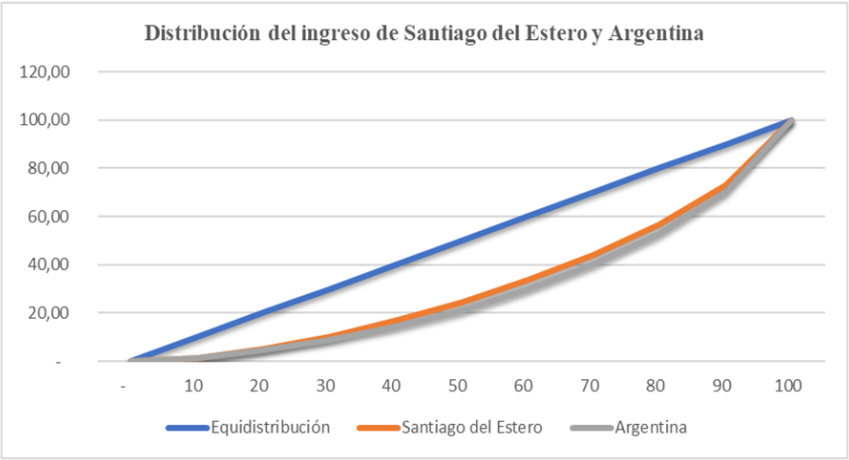
Si se realiza una comparación con respecto al año 2007, los avances en cuanto a nivel educativo de los activos en Santiago del Estero son de 5,5 puntos porcentuales. Sin embargo, es de destacar que la participación de activos con mayor calificación era superior en 2017. En ese año, 59 % de los ocupados y desocupados tenían al menos estudios secundarios finalizados.

En la provincia, existen diferencias en nivel educativo por sexos. En 2007, el total de profesionales y técnicos representaba el 15,8 % de la población económicamente activa; si solo observamos a las mujeres, este porcentaje se eleva al 21,4 %. En 2018, el total de profesionales y técnicos representa el 19,8 % de los activos; si solo observamos a las mujeres ocupadas, este porcentaje se eleva al 29 %.

Claramente, las mujeres presentan un mayor nivel de calificación que los varones; en 2018 el 72 % de ellas tenían secundario completo como mínimo, mientras que los

varones sólo el 55,7 %.

Con respecto a la distribución del ingreso, considerando el total de ingresos individuales, en Santiago del Estero existe mayor equidad que en el promedio nacional. Esto se ve reflejado en las curvas de Lorenz y, el coeficiente de Gini lo comprueba tomando un valor de 0,37 y 0,41, respectivamente.



Los valores que se presentaron a nivel nacional y provincial fueron los siguientes:

Tabla N° 5: Indicador de la Distribución del Ingreso: Coeficiente de Gini

Año	Argentina	Santiago del Estero
2003	0,490	0,513
2010	0,437	0,398
2017	0,416	0,414
2018	0,414	0,371

Al considerar las escalas de ingreso individual del total de aglomerados urbanos de Argentina se observa una tendencia más suave pero continua hacia una distribución más equitativa desde 2003. El coeficiente de Gini a nivel nacional era de 0,49 en

el tercer trimestre de 2003 y se redujo al 0,414 en 2018; incluso a junio de 2018 se presenta un valor de 0,406. Sin embargo, no debe pasarse por alto que, al cuarto trimestre de 2018, el 90 % de la población disponía del 68,2 % del ingreso total, un ingreso mensual menor o igual a $35.000; mientras que el 10 % de mayores ingresos (con ingresos entre $35.000 y $700.000) disponía del 31,8 % restante.

Fuentes de datos consultadas:

- Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC)
- Ministerio de Economía de la provincia de Santiago del Estero
- Ministerio de Hacienda de la Nación
- Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social de la Nación
- Superintendencia de Riesgos del Trabajo (SRT)

2.2. Indicador compuesto coincidente de Santiago del estero (ICC-SE). Año 2018

Autor: Lic. Horacio Ochoa

ICC-SE general

Las series que usamos para armar el ICC-SE son las siguientes

1. Número de puestos de trabajos de asalariados

a. Unidad de medida: Asalariados.

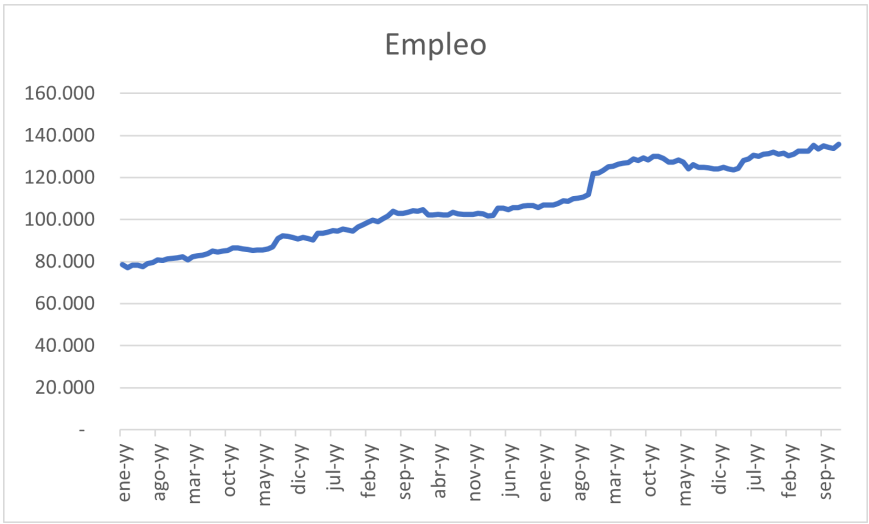
b. Frecuencia: Mensual.

c. Primer dato: 1997.01

d. Fuente: Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones (SIJP).

e. Descripción: refiere al número de puestos de trabajo declarados por el sector privado y público (NPTP y NPTG respectivamente). Por consiguiente se capturan las fluctuaciones totales que se producen en el mercado laboral de la provincia en relación a los empleados contratados formalmente.

Grafico 1



2. Masa salarial

a. Unidad de medida: Millones de pesos ajustados por un índice de precios Cba-San Luis

b. Frecuencia: Mensual.

c. Primer dato: 1997.01

d. Fuente: Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones (SIJP).

e. Descripción: brinda información respecto de la capacidad de compra de los salarios del mercado de trabajo, complementando la información suministrada por la serie de empleo laboral. Las masas salariales del sector público y privado son deflactadas por un Índice de Precios (ver nota al pie 1)

Grafico 02



3. Consumo de energía eléctrica industrial

a. Unidad de medida: Kilo watts-hora (KWh).

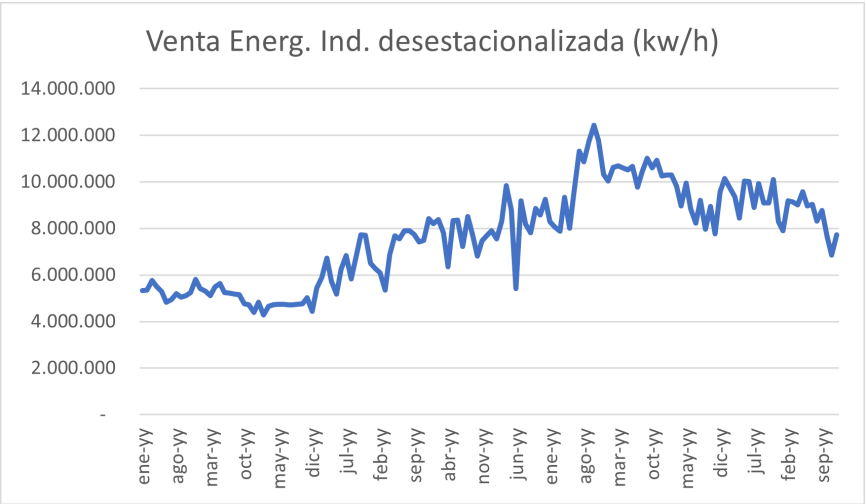
b. Frecuencia: Mensual.

c. Primer dato: 1997.01

d. Fuente: Empresa Provincial de la Energía.

e. Descripción: capta el comportamiento de uno de los insumos básicos de la actividad industrial y por ende permite conocer las variaciones que se producen en la totalidad del sector.

Grafico 3



4. Consumo de Gasoil (no incluye naftas ni fuel oil)

a. Unidad de medida: Miles de Toneladas Equivalentes de Petróleo.

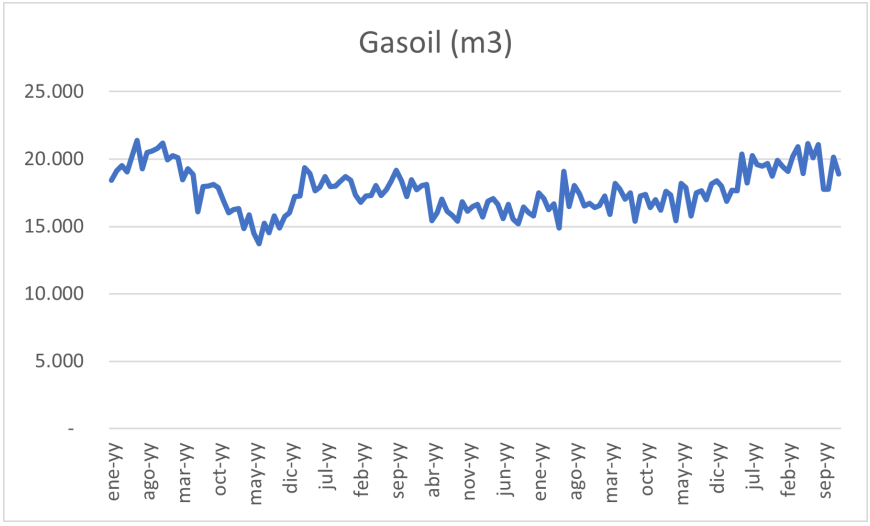
b. Frecuencia: Mensual.

c. Primer dato: 1994.01

d. Fuente: Secretaría de Energía, Ministerio de Planificación Federal.

e. Descripción: se construye considerando las ventas de gasoil en m3. El gas oil es un combustible muy utilizado en las actividades de tipo agropecuaria y del sector de transportes.

Grafico 4



5. Gas Industrial

a. Unidad de medida: En miles de m3 de 9300 kcal

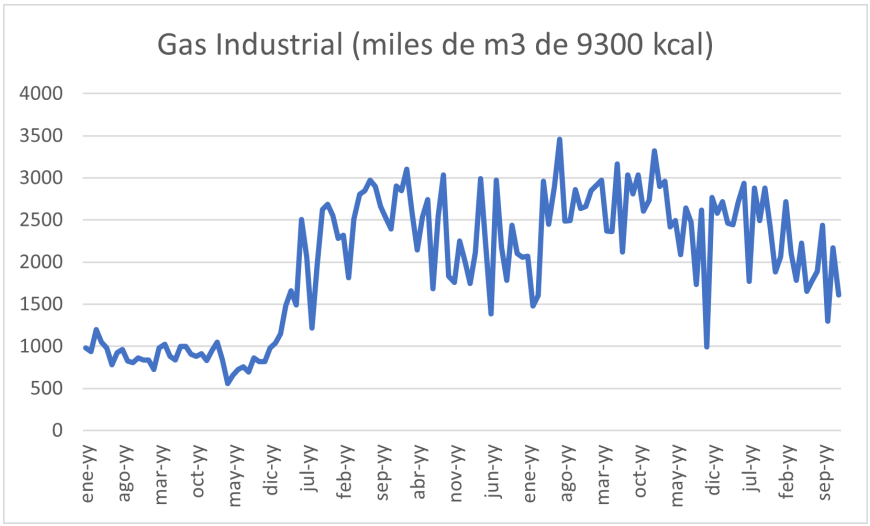
b. Frecuencia: Mensual.

c. Primer dato: 1997.01

d. Fuente: Enargas

e. Descripción: esta serie hace referencia al gas consumido por grandes usuarios y es incorporada, al igual que la serie 4.4, para aproximar el desenvolvimiento de la producción industrial de la provincia. Como aborda la dinámica del sector secundario en su conjunto, también brinda información sobre los sectores residuales que no pueden ser incluidos en forma individual (no justificándose su análisis particular).

Grafico 5



6. Ventas en supermercados

a. Unidad de medida: Millones de pesos ajustados por IPC

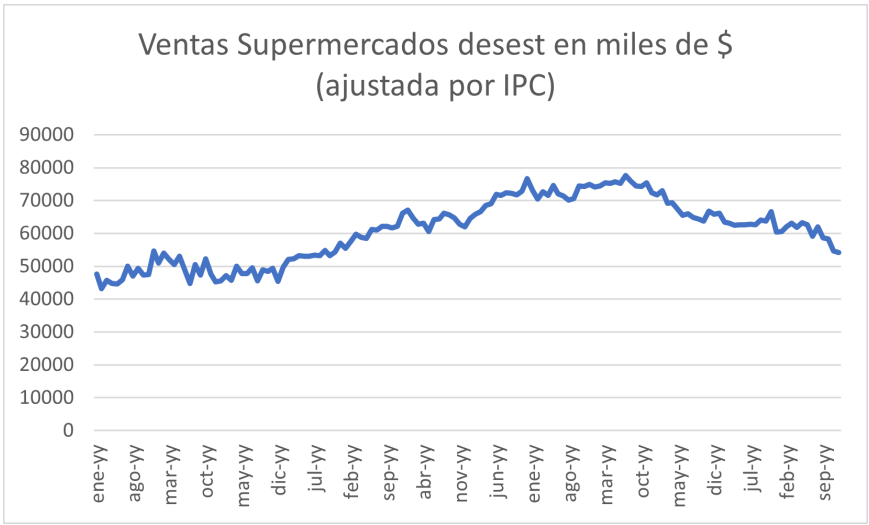
b. Frecuencia: Mensual.

c. Primer dato: 1997.01

d. Fuente: INDEC.

e. Descripción: las ventas en supermercados representan una buena fuente de información respecto al consumo privado. Al igual que las restantes series cuya unidad de medida refiere a valores monetarios corrientes, la misma es deflactada por el IPC combinado de San Luis-Cordoba.

Grafico 6



7. Consumo de cemento Pórtland

a. Unidad de medida: Miles de Toneladas.

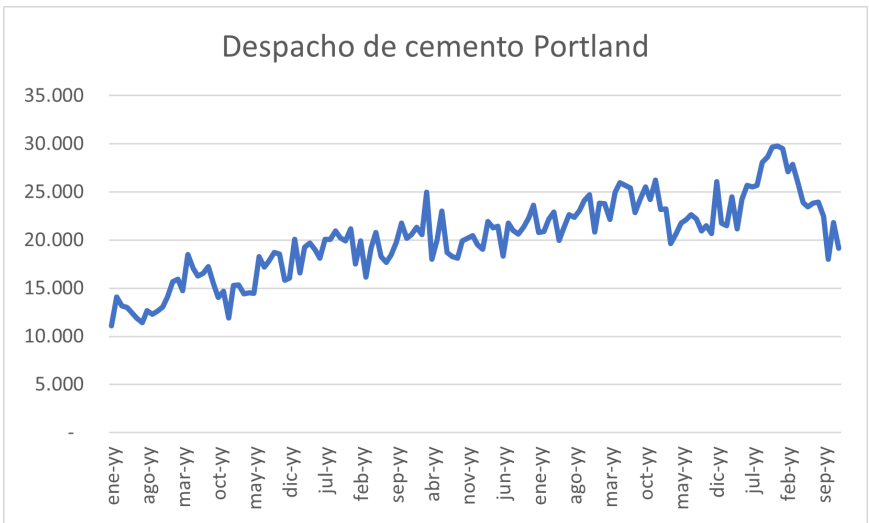
b. Frecuencia: Mensual.

c. Primer dato: 1997.01

d. Fuente: Asociación de Fabricantes de Cemento Pórtland.

e. Descripción: la serie publicada por la Asociación de Fabricantes de Cemento Pórtland se elabora con datos suministrados por sus asociados e incluye los despachos de cemento de producción propia y las importaciones. Además, contempla tanto el consumo de cemento en bolsas como a granel y por consiguiente refiere al total de Pórtland consumido en la provincia de Santiago del Estero. Su inclusión en el índice compuesto de actividad pretende captar los movimientos mensuales que se producen en el sector de la construcción, constituyéndose como una variable proxy de la actividad efectiva. El seguimiento de esta serie se complementa con la evolución de la superficie cubierta autorizada para obras privadas nuevas y ampliaciones y mediante el número de permisos para construcción otorgados (fuente: INDEC). El rezago en la publicación de la información correspondiente imposibilita su inclusión en el índice pero su procesamiento permite corroborar los resultados obtenidos en forma indirecta.

Grafico 7



8. Patentamiento de vehículos nuevos

a. Unidad de medida: Número de vehículos.

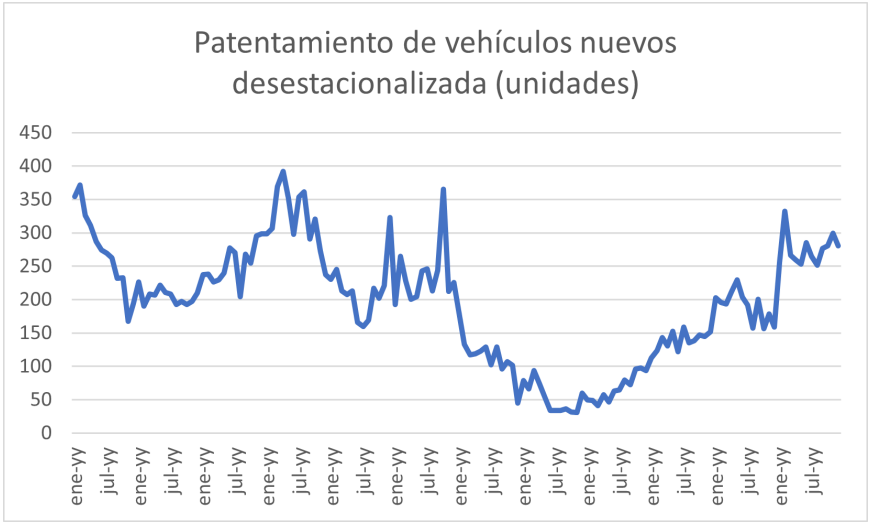
b. Frecuencia: Mensual.

c. Primer dato: 1997.01

d. Fuente: Dirección Nacional de Registro de la Propiedad Automotor de Argentina.

e. Descripción: incluye datos referidos al patentamiento provincial de nuevos vehículos destinados tanto al uso particular como organizacional (producción, distribución, transporte, etc.). Su seguimiento permite observar las fluctuaciones que se producen respecto de la adquisición de bienes durables y, por consiguiente, medir indirectamente parte de la Inversión empresarial (variable proxy de la inversión en material de transporte). Finalmente, en función al consumo particular, nos brinda información respecto de las expectativas de los agentes económicos.

Grafico 8



9. Coparticipación

a. Unidad de medida: miles de $ ajustados por IPC

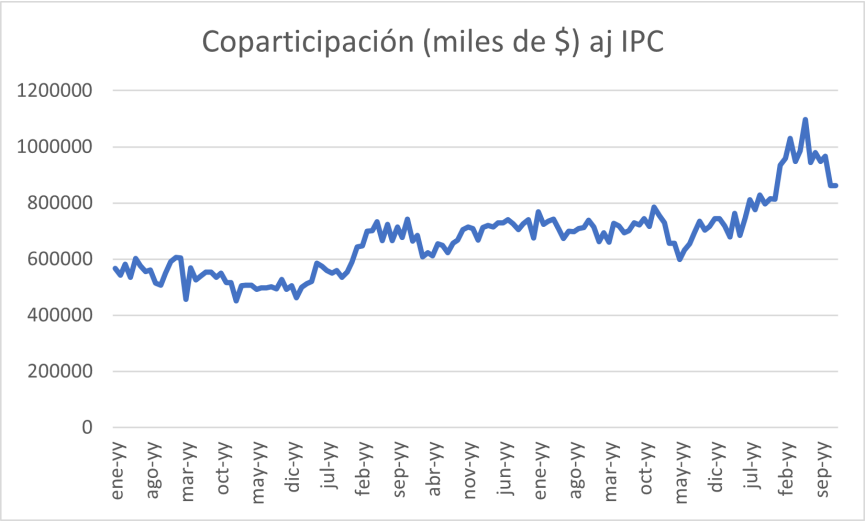
b. Frecuencia: Mensual.

c. Primer dato: 1997.01

d. Fuente: MECON

e. Descripción: son los impuestos coparticipados a las provincia (Ley 26075 Miles de pesos a Precios ajustados por IPC-San Luis-Cordoba). Esta variable es muy importante en nuestra provincia puesto que el estado tiene un peso muy importante en la actividad económica.

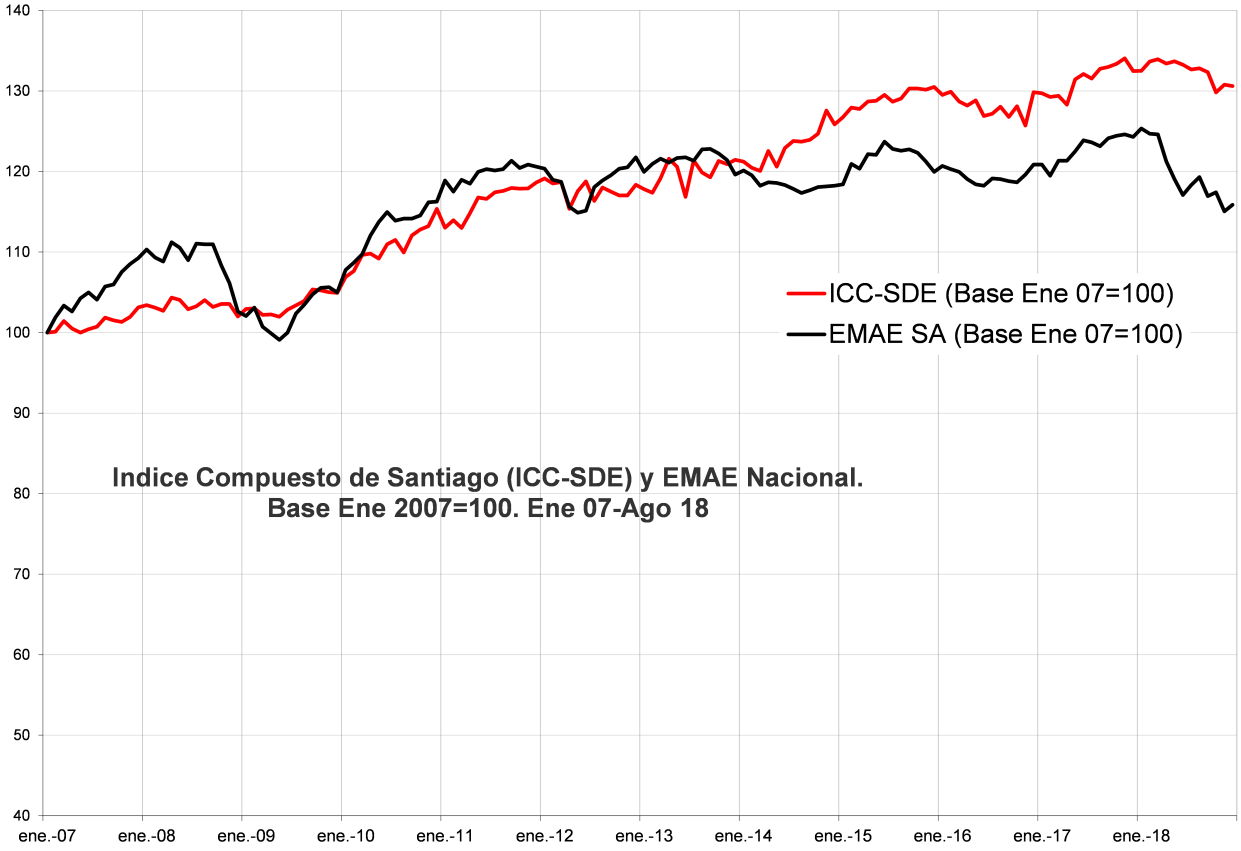
Grafico 9



El ICC-SE

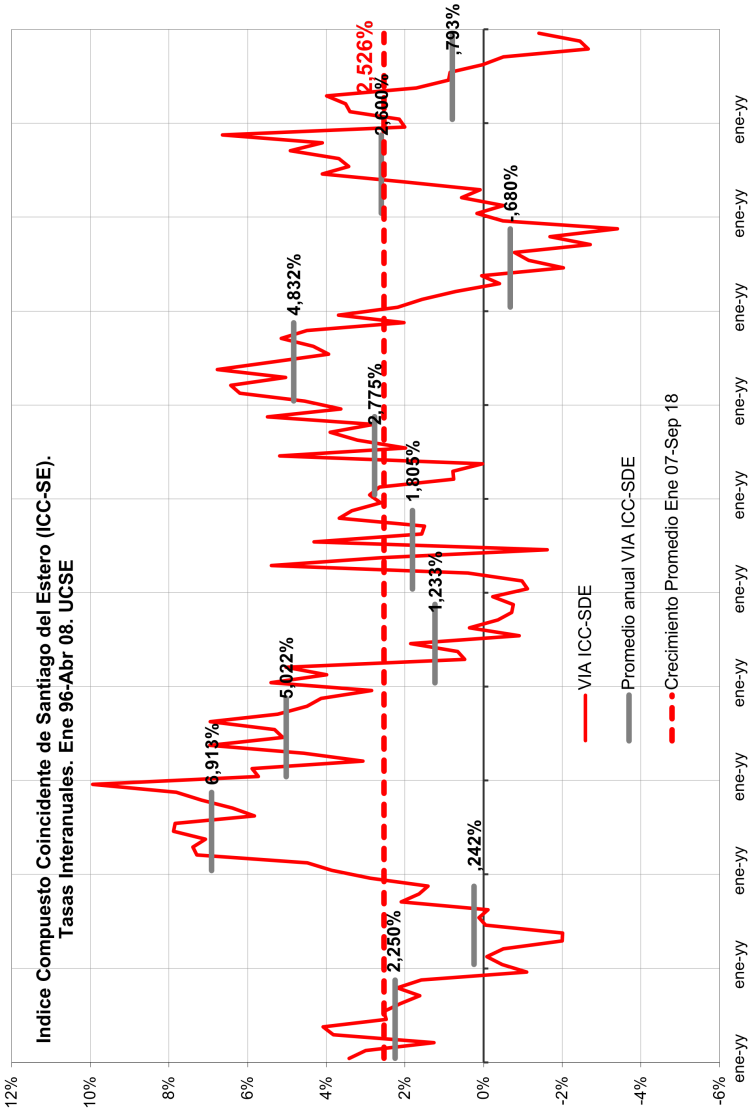
El comportamiento de las variables se presenta hasta diciembre de 2018. En este caso se muestra el EMAE nacional para tener una comparación con el desempeño nacional. Se observa como la caída, a partir de marzo de 2018 es más pronunciada en el EMAE nacional que en nuestro indicador.

Grafico 10


140
130
120
110
100
90
80
70
60
50
40
ene.-07
ene.-08
ene.-09
ene.-10
ene.-11
ene.-12
ene.-13
ene.-14
ene.-15
ene.-16
ene.-17
ene.-18
ICC-SDE (Base Ene 07=100)
EMAE SA (Base Ene 07=100)
Indice Compuesto de Santiago (ICC-SDE) y EMAE Nacional.
Base Ene 2007=100. Ene 07-Ago 18

A continuación presentamos la variación interanual del ICC-SE con los promedios para cada año y el promedio para toda la serie (desde enero de 2008). Se puede observar que el crecimiento promedio anual es de 2,5 % para toda la serie.

Grafico 11



2.3. Indicador mensual de actividad económica de Santiago del estero (IMAE-SGO). Año 2018

Autor: Lic. Cesar Augusto Bonacina

2.3.1. Introducción

La UCSE inspirada en la preocupación acerca del estado actual de la investigación en la Universidad y su impacto en el desarrollo, pretende contribuir a la conformación de una sociedad basada en el conocimiento, consciente de que la búsqueda de una mejor calidad de vida requiere no solo del esfuerzo sistemático en investigación y desarrollo sino también de la articulación del sector educativo con los sectores sociales y productivos.

En ese contexto, la facultad de Ciencias Económicas, en el ámbito del Área de Investigación y Desarrollo Científico de la Facultad, de acuerdo a las políticas de investigación de la UCSE, pretende promover la investigación de calidad conjuntamente con la contribución de la misma a la solución -a partir de la generación y transferencia del conocimiento- a problemas sociales, económicos y tecnológicos concretos de la sociedad y en respuesta a las demandas de la comunidad de Santiago del Estero, con el concurso de profesionales investigadores y docentes de la facultad.

Desde el Área de Investigación y Desarrollo Científico de la facultad de Ciencias Económicas se han generado numerosos estudios que implicaron la medición de la actividad económica provincial a partir del uso de metodologías aceptadas internacionalmente:

- Competitividad de la economía de Santiago del Estero, por sector de actividad económica. Convenio CFI – UCSE
- Índice de Fragilidad laboral en el Aglomerado Santiago del Estero – La Banda
- Asimetrías y similitudes en la aplicación del impuesto sobre los ingresos brutos en la región NOA. Convocatoria SECyT UCSE
- Estructuras de Mercado en la Cadena productiva textil algodonera de Santiago del Estero". Programa de Iniciación a la Investigación
- Indicador Mensual de Actividad Económica de Santiago del Estero, 2007- 2019, con actualización continua.
- Indicador Compuesto Coincidente de Santiago del Estero, 2018 – 2019, con actualización continua.

- Medición del empleo en la provincia de Santiago del Estero, 2018 – 2019, con actualización continua.

Aspectos metodológicos del Indicador Mensual de Actividad Económica de Santiago del Estero (IMAE-SGO).

El Indicador Mensual de Actividad Económica de la Provincia de Santiago del Estero (IMAE SGO) es un indicador que, utilizando un conjunto de variables, permite describir la coyuntura integrando las actividades económicas más relevantes.

Para ello se elabora un número índice que señala la evolución de la actividad respecto de un periodo específico que se considera como base. Por lo tanto, muestra la dinámica de la variable pero no su magnitud absoluta.

El IMAE SGO busca compatibilizar dos criterios:

- Explicar los ciclos de la actividad económica provincial utilizando la mayor información posible para cubrir un porcentaje importante del PGB (Producto Geográfico Bruto) con las actividades consideradas. Esto implica robustez en su cálculo.
- Oportunidad de los datos: que los mismos estén disponibles con mayor frecuencia a la anual, siempre y cuando la naturaleza de la actividad que representan lo permita.

Para su cálculo el IMAE SGO

- Utiliza una metodología enmarcada en el enfoque del SNCN (Sistema Nacional de Cuentas Nacionales).
- Se recolectan 88 series de tiempo de variables económicas con periodicidad mensual, cubriendo las actividades de los sectores más relevantes de la Provincia de Santiago del Estero. El periodo de análisis cubre desde Enero de 2007 a Marzo de 2018, y se actualiza trimestralmente.
- Utiliza como año base el 2010.
- Prioriza el uso de variables expresadas en volumen físico y para el caso de variables expresadas en pesos, los índices se construyen a partir de series deflactadas por un índice de precios al consumidor representativo de la inflación provincial.
- Los ponderadores sectoriales utilizados responden a la participación de cada sector y rama de actividad en el valor agregado del año base del PGB (2004).

El Indicador Mensual de Actividad Económica de la Provincia de Santiago del Estero (IMAE SGO) está compuesto por los siguientes indicadores sectoriales:

- Indicador de grandes cultivos
- Indicador de extracción de minerales
- Indicador de industria manufacturera
- Indicador de electricidad, gas y agua
- Indicador de construcción
- Indicador de comercio
- Indicador de hoteles
- Indicador de transporte
- Indicador de intermediación financiera
- Indicador de servicios de administración, enseñanza y salud públicos

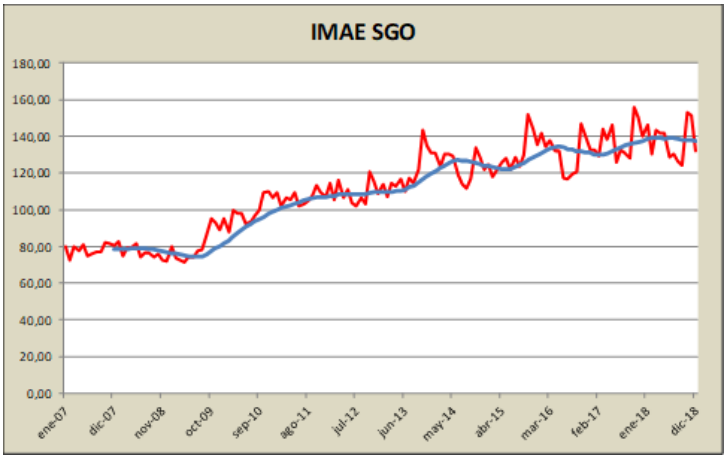
2.3.2. Indicador Mensual de Actividad Económica de Santiago del Estero. (ÍMAE-SGO) a Diciembre de 2018

La actividad económica de la provincia de Santiago del Estero registró en 2018 un fuerte crecimiento. El IMAE SGO decreció un 0,2 % en el año. Desde Marzo de 2018 la actividad económica mostró alta volatilidad en las tasas de crecimiento y consolidó una tendencia claramente negativa, pasando de la etapa del ciclo económico de recuperación a la de depresión.

Tabla N° 1: IMAE SGO . Índice y variaciones. Fuente: AIDC FCE UCSE

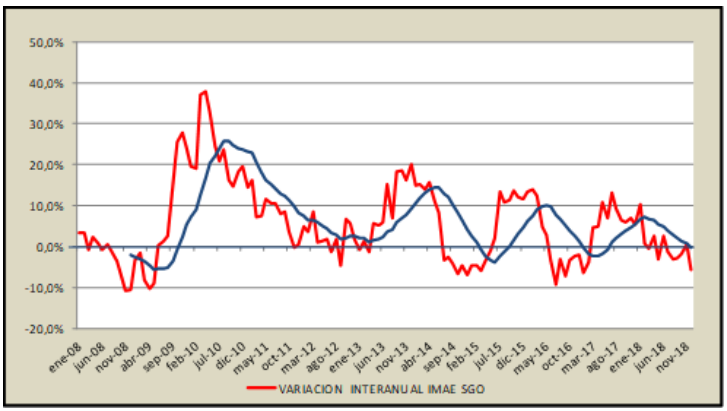
	IMAE SGO	Variacion interanual	Variacion interanual acumulada
dic-17	139,99	5,4%	5,1%
ene-18	146,15	10,2%	10,2%
feb-18	130,08	0,9%	5,6%
mar-18	143,27	-0,4%	3,5%
abr-18	141,64	2,5%	3,2%
may-18	141,66	-3,0%	1,9%
jun-18	128,85	2,5%	2,0%
jul-18	130,59	-1,4%	1,5%
ago-18	126,48	-3,2%	1,0%
sep-18	124,34	-2,9%	0,5%
oct-18	152,95	-1,8%	0,3%
nov-18	151,07	0,6%	0,3%
dic-18	131,97	-5,7%	-0,2%

Serie de IMAE SGO



Las tasas de variaciones interanuales (valor del índice de un mes relacionado al valor del mismo mes del año anterior) registran valores negativos desde Julio de 2018, lo que permite inferir el mantenimiento de la tendencia para el primer semestre de 2019.

Variación Interanual de IMAE SGO

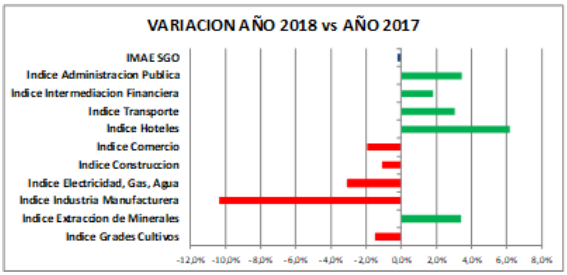


Desempeño sectorial

Los sectores Productores de Servicios (excluido Comercio) aportaron al crecimiento, mientras que los sectores productores de Bienes registraron fuertes caídas, respondiendo a diferentes inercias sectoriales que reaccionaron ante la nueva situación macroeconómica producida por la fuerte devaluación de mitad de año.

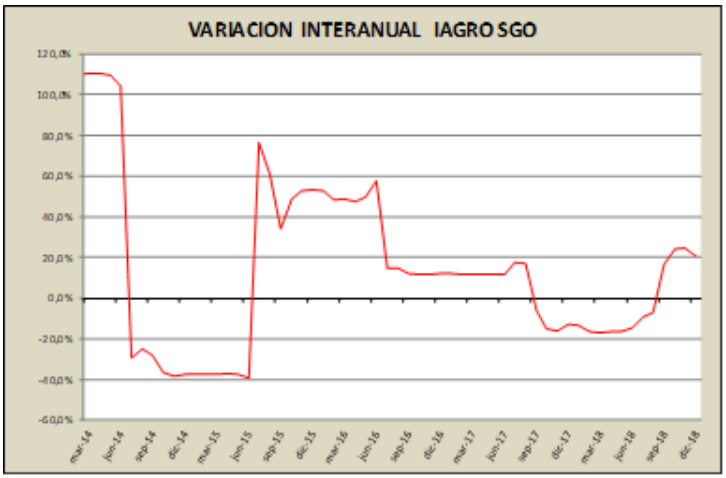
Tabla N° 2: IMAE SGO. Variación sectorial

	Indice Grades Cultivos	Indice Extraccion de Minerales	Indice Industria Manufactur era	Indice Electricidad ,Gas, Agua	Indice Construccion	Indice Comercio	Indice Hoteles	Indice Transporte	Indice Intermediac ion Financiera	Indice Administrac ion Publica	IMAE SGO
VARIACION AÑO 2018 vs AÑO 2017	-1,5%	3,4%	-10,4%	-3,1%	-1,1%	-1,9%	6,2%	3,1%	1,8%	3,4%	-0,2%



Variaciones interanuales sectoriales

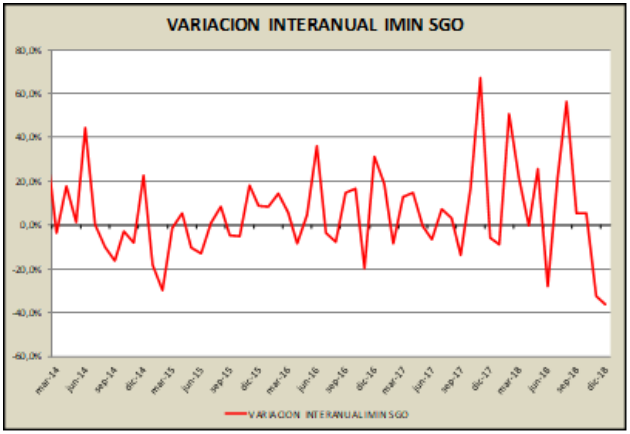
Índice grandes cultivos (IAGRO)



La actividad agrícola representada por los grandes cultivos extensivos (algodón, girasol, trigo, soja, maíz, sorgo y poroto seco), se caracterizó por haber decrecido un 1,5 %, en el año 2018. Se observó avances en la implantación de maíz y algodón. En contraposición , los cultivos de soja, sorgo y trigo redujeron las hectáreas implantadas. De la comparación mes a mes del presente año surge que la variación acumulada del IAGRO-SGO indica una fase de recuperación de la producción, habiendo superado

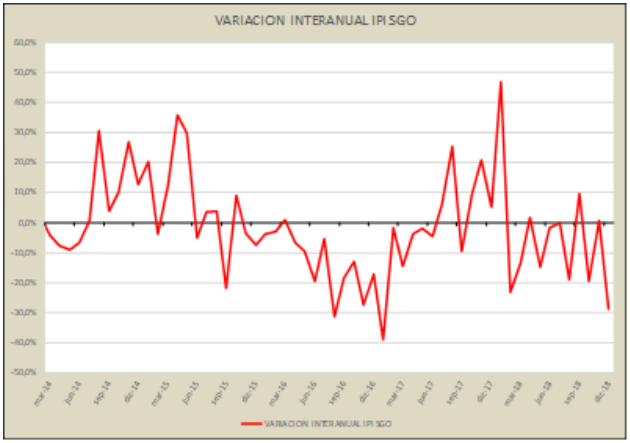
la fuerte baja del año anterior, producto de la prolongada sequia que afectó a la región.

Índice de extracción de minerales (IMIN)



El sector minero provincial tuvo un incremento del 3,4 % en el año 2018, pero con una fuerte volatilidad, que se observa en las tasas de variación interanual, que compara el nivel de actividad del mes con igual mes del año 2017. También se observa una constante desaceleración en la tasa de crecimiento interanual, registrando valores fuertemente negativos en los meses de noviembre y diciembre de 2018, concordantemente con la caída del sector construcción.

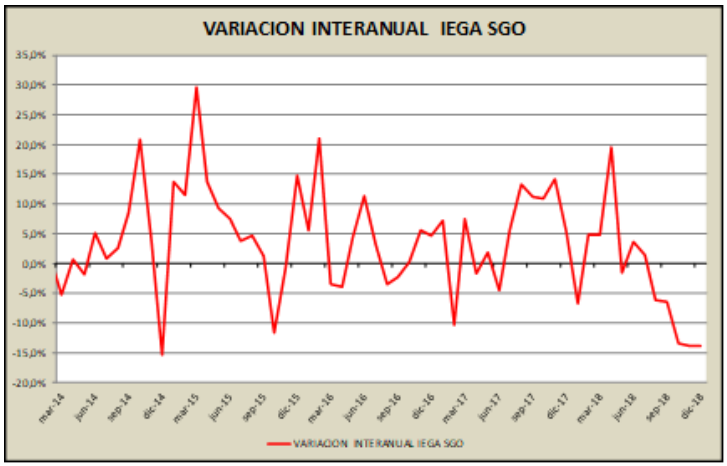
Índice industria manufacturera (IPI SGO)



El sector industrial provincial es el que más sufrió la caída del poder adquisitivo en la provincia, motivado en el fuerte proceso devaluatorio de mitad de año, lo que implicó la reducción del mercado domestico hacia el cual va dirigido gran parte de la producción industrial local. En el año 2018 el sector registró una caída del 10,4 %.

Este dato pone en alerta al desarrollo de la economía santiagueña ya que, entre otras dimensiones, el sector industrial es el que permite mejorar sostenidamente la productividad a largo plazo.

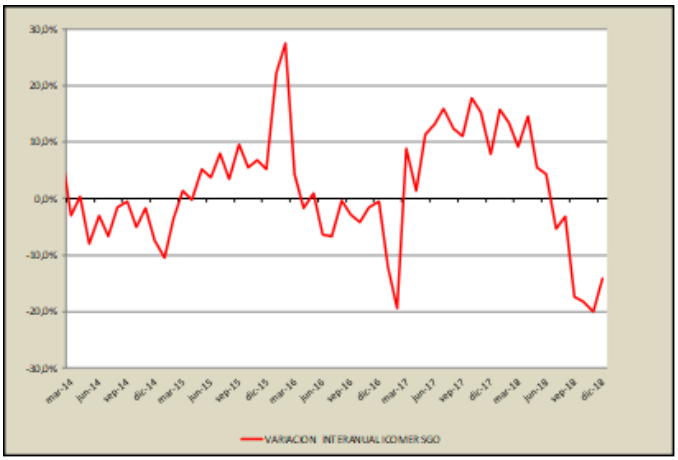
Índice de servicios de electricidad, gas y agua (IEGA)



El sector decreció el 3,1 % en el año 2018. La evolución del indicador se vio influenciada por las fuertes bajas en el consumo de gas y agua por red. Los consumos de electricidad fueron levemente positivos impulsados por el consumo de ususarios residenciales y comerciales.

La variación interanual del índice general de servicios, registró valores negativos que implicaron una reversión de la tendencia de principios del año 2018.

Índice comercio mayorista y minorista (ICOMER)



El sector del comercio en Santiago del Estero registró una caída en el nivel de actividad en el año 2018, del 1,9 %. El primer semestre del año registró tasas de crecimiento positiva, pero en el segundo semestre de 2018, por la caída en el poder adquisitivo de la población, las tasas se tornaron fuertemente negativas. Los rubros con fuerte impacto negativos fueron los de patentamiento de automotores y moto vehículos, despachos de cemento y ventas en supermercados. Registraron tasas positivas las ventas de combustibles (gasoil y naftas).

Índice construcción pública y privada (ICON)

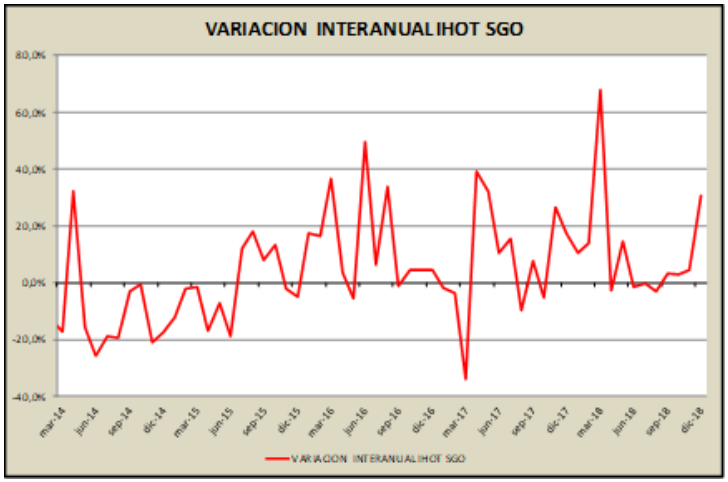


El sector de la construcción en Santiago del Estero presentó una caída del 1,9 %.

Después del fuerte crecimiento registrado entre Marzo 2017 a Febrero de 2018, el sector aumentó la volatilidad y registró un cambio de tendencia que se acentuó en el segundo semestre del año, cuando se registraron fuertes tasas de crecimiento negativas.

Los despachos de cemento a la provincia registraron fuerte caída interanual, tanto en bolsa como a granel

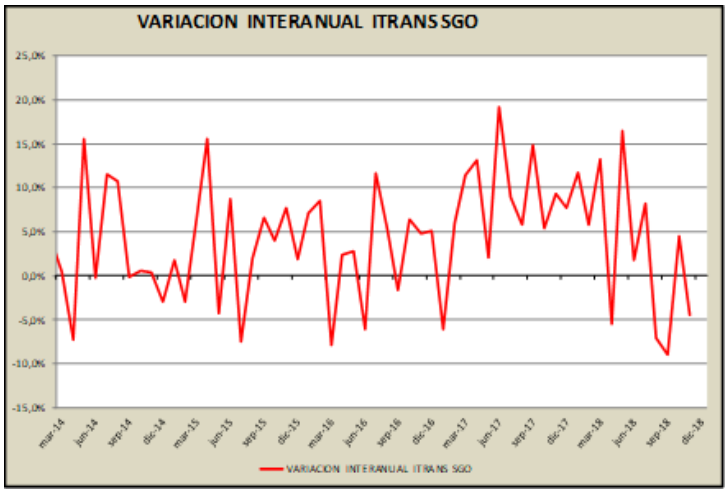
Índice de hoteles y hospedajes (IHOT)



La actividad hotelera continuó creciendo durante 2018, lo que le permitió un crecimiento anual del 6,2 %. En 8 de los 12 meses del año , las variaciones de actividad resultaron con signo positivo.

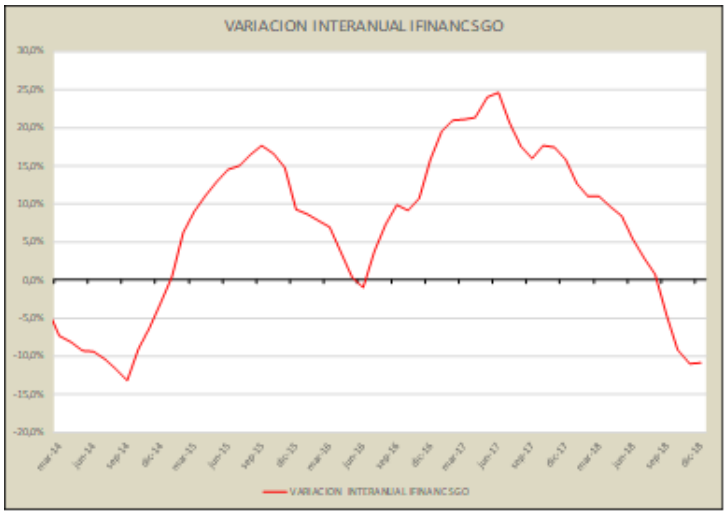
En el periodo Agosto / Diciembre el crecimiento fue constantemente positiv. En la plaza con mayor oferta hotelera, Termas de Rio Hondo, el crecimiento fue del 7,1 %.

Índice de transporte terrestre (ITRANS)



El sector del Transporte en Santiago del Estero presenta una fuerte suba en el nivel de actividad en el año 2018, del 3,1 %. Los rubros con fuerte impacto positivo fueron: ventas de gasoil y naftas con subas del 3,5 % en promedio. Registró la única baja sectorial el consumo de GNC (-4,0). En el ultimo trimestre del año, las variaciones fuero significativamente negativas, respecto a igual periodo del año anterior.

Índice intermediación financiera (IFINANC)

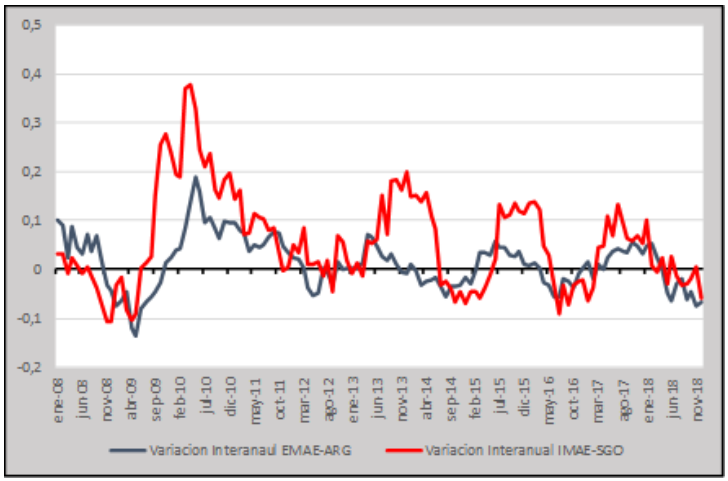


La actividad de intermediación financiera continuó creciendo durante 2018, lo que le permitió un crecimiento anual del 1,8 %. A partir del mes de mayo de 2017, las tasas mensuales fueron positivas. Tanto prestamos como depósitos se expandieron a tasas anuales del 5 % y 0,5 % respectivamente. En el ultimo trimestre del año se registraron caídas en ambos rubros, cortando 26 meses de subas ininterrumpidas.

Evolución comparada. Argentina vs Santiago del Estero

Comparando la evolución de la actividad económica de la provincia (IMAE SGO) con la evolución de la actividad económica de Argentina (EMAE ARG) observamos similitud en los comportamientos a través del tiempo, con un pequeño retardo y mayor volatilidad en la actividad provincial. En el año 2018 el crecimiento a nivel nacional fue del 2,9 % y del 5,6 % a nivel provincial.

Evolución comparada EMAE ARG vs IMAE SGO



2.4. Algunas propuestas para la estimación de un sistema de cuentas económicas regionales

Autor: Lic. Fernando Cerro

2.4.1. Introducción

El presente documento contiene una apretada síntesis de las consideraciones metodológicas, las propuestas de fuentes de información y algunas recomendaciones para la implementación de un Sistema de Cuentas Regionales (definida como una región o una jurisdicción del país), lo que implica un conjunto completo y consistente de estimaciones de:

- Oferta Agregada - Cuenta de Producción y su principal subproducto el Producto Geográfico Bruto (PGB), y las importaciones de bienes y servicios reales
- Demanda Agregada –consumo de los hogares, consumo público, inversión interna bruta fija y exportaciones de bienes y servicios
- Empleo Asalariado y no Asalariado
- Generación y Uso del Ingreso de una región o jurisdicción de un país.

La elaboración del marco metodológico, la detección y captura de fuentes de información y posterior estimación, en tanto acción central para la generación de información estadística para el diseño, implementación y evaluación de las políticas de desarrollo regional.

El objetivo de las Cuentas Regionales se centra en medir la estructura económica y analizar la evolución temporal de una economía en una jurisdicción geográfica determinada, facilitando la toma de decisiones a través del seguimiento y la evaluación de los efectos que ejercen las políticas económicas aplicadas.

De esta manera, los diferentes agregados que las estadísticas de síntesis regionales proporcionan directamente, así como los indicadores que de forma indirecta se pueden obtener a partir de su información, permiten analizar y valorar la estructura económica, el nivel de desarrollo y, fundamentalmente, las disparidades regionales, lo cual convierte al sistema de cuentas regionales en un instrumento valioso e insustituible, entre otras funciones y aplicaciones, para las permanentes negociaciones de la distribución de los tributos y los gastos entre las provincias y el Estado Nacional y entre las jurisdicciones provinciales entre sí.

En este sentido, las Cuentas Regionales no son sino un método de desglose de las cuentas nacionales, cuyos conceptos les sirven generalmente, aunque no siempre, de referencia.

Cuestiones como que las economías regionales son economías abiertas con flujos de entradas y salidas entre ellas que no se pueden registrar mediante un sistema aduanero, o el hecho de que existan unidades multilocalizadas regionalmente que hacen más compleja, si cabe la ya de por sí difícil tarea de asignar regionalmente ciertos flujos y operaciones, impiden que exista equivalencia total entre las estructuras contables nacionales y regionales.

No obstante, ello, el presente documento representa una contribución, del alcance y la cobertura del Sistema propuesto, en virtud de las posibilidades metodológicos y de fuentes de información disponibles.

El autor presenta una apretada síntesis de los muchos aportes realizados en la temática, a título personal o integrando equipos multidiciplinarios, en trabajos realizados a nivel nacional y para algunas jurisdicciones.

2.4.2. Marco conceptual

El CUADRO 1 presenta el marco conceptual en el que debe ser abordado el Sistema para la elaboración de las Cuentas Regionales. El esquema (oferta y demanda agregadas) es el siguiente:

VBPpb **(VBPi+VBPc+VBPk)pb**	**+**	**Mrm** **(Mrmi+Mrmc+Mrmk)**	**+**	**Mrp** **(Mrpi+Mrpc+Mrpk)**	**+**	**(Tp-Sp)**	**=**	
CIpc **(CId+CIrp+CIrm)pc**	**+**	**Xrm**	**+**	**Xrp**	**+**	**GCFH** **(CHd+CHrp+CHrm)pc**	**+**	
GCFISFLSH	**+**	**GCFG** **individual**	**+**	**GCFG** **colectivo**	**+**	**IIBF ED** **(Id+Irp+Irm)pc**	**+**	**IIBF** **Construcción**

Por otra parte:

VBPpb	**-**	**CIpc**	**=**	**PGBpb**
PGBpb	**=**	**(RTreg + RTnreg)**	**+**	**IM + EBE**

VBP = Valor Bruto de la Producción

M = Importaciones de Bienes y Servicios

Tp = Impuestos sobre los productos y la producción

Sp = Subsidios sobre los productos y la producción

CI = Uso Intermedio de Bienes y Servicios

X = Exportaciones de Bienes y Servicios

GCFH = Gasto de Consumo Final de los Hogares

GCFISFLH = Gasto de Consumo Final de las Inst. s/fines de lucro

GCFG individual = Gasto de Consumo Final del Gobierno (individual)

GCFG colectivo = Gasto de Consumo Final del Gobierno (colectivo)

IIBF ED = Inversión Interna Bruta Fija en Equipo Durable de Producción

IIBF Construcciones = Inversión Interna Bruta Fija en Construcciones

PGB = Producto Bruto Geográfico

RTreg = Remuneración al Trabajo Asalariado Registrado

RTnreg = Remuneración al Trabajo Asalariado No Registrado

IM = Ingreso Mixto

EBE = Excedente Bruto de Explotación

Pb = Precios básicos

Pc = Precios de Comprador

I = Bs y Ss de Uso Intermedio

C = Bs y Ss de consumo

K = Bs y Ss de Capital

D = Doméstico (jurisdicción)

Rp = Resto del País

Rm = Resto del Mundo

2.4.3. Aspectos Metodológicos de la elaboración del Sistema de Cuentas Regionales

En virtud de las recomendaciones nacionales e internacionales en la materia, se realiza una breve descripción del marco conceptual y metodológico con el que estamos evaluando las estimaciones a realizar de las mencionadas variables:

i.- Límites de la Producción

La Producción es el proceso físico, realizado bajo el control y gestión de una unidad institucional, en el que se utilizan mano de obra y activos para transformar insumos de bienes (bs) y servicios (ss) en productos de otros bs y ss. Incluye a todos los bs y ss producidos por una unidad institucional con destino a otra unidad institucional o a sí misma en un período de tiempo y en un lugar determinados, cuyo destino es:

- mercado: el intercambio opera con .ªcuerdo de partes.ª través de la fijación de un precio "significativo"[26] , que se cancela mediante instrumentos financieros o mediante el trueque,
- uso propio: se trata de bienes de capital o bienes de consumo elaborados para ser usados por sus propios productores, con excepción de los servicios producidos por los miembros del hogar para su propio uso (sólo se incluye el uso de la vivienda propia y el servicio doméstico),
- no de mercado: son aquellos que no tienen un precio significativo y se integran principalmente con los servicios del gobierno en general y de las Instituciones sin fines de lucro que sirven a los hogares. Proporcionan la mayor parte de su producción gratuitamente o a precios que no reflejan el costo de producción i
- imputado, la única transacción imputada que se incluye es el uso de la vivienda propia

El **Consumo intermedio** comprende los bienes y los servicios no personales insumidos en el proceso productivo realizado durante el período para el cual se calculan las cuentas (trimestre, año) valorizados a precios de comprador en el momento de su utilización. Incluye Las herramientas pequeñas, las reparaciones menores, los alquileres, honorarios, comisiones, regalías, vestimenta y uniformes de trabajo (no de calle) o alojamiento en barracas proporcionado a los trabajadores, transporte y hotelería por viajes de trabajo, baños y servicio médico obligatorios y gastos en investigación y desarrollo. Se considera como consumo intermedio los

[26] Es decir, que cubra mayoritariamente los costos de producción y resulta de la confrontación de la oferta y la demanda.

gastos del gobierno en armas militares y equipos necesarios para su utilización. Excluye los gastos de exploración minera (son formación de capital), los bienes y servicios entregados a los trabajadores como salario en especie, el valor asignado al consumo de capital fijo, los activos incluidos en la formación de capital fijo (incluye aeropuertos, equipos de transportes de tropa militar y cuarteles), los gastos en objetos valiosos (obras de arte y de joyería), las compras de armas ligeras de uso civil o policial, las previsiones para despidos, deudores incobrables y otras reservas.

Para el Sistema de Cuentas Nacionales (SCN) cada empresa puede realizar múltiples actividades productivas, pero para diversos fines analíticos es conveniente descomponerla en unidades que realicen actividades relativamente homogéneas. Las empresas se podrían subdividir según:

- Actividades homogéneas
- Locales o lugares físicos en los cuales se realizan diversas actividades
- Establecimientos Productivos: unidades que combinan, en un grado variable, el concepto de localización y de homogeneidad de actividades.

Un **Establecimiento productivo (EP)** es una empresa o parte de ella definido como "todo espacio físico aislado o separado de otros, dedicado exclusiva o predominantemente a un tipo de actividad económica, con o sin fines de lucro, en cuyo emplazamiento existen o pueden recopilarse con cierta precisión datos que permiten calcular el excedente de explotación". Un emplazamiento puede interpretarse según la finalidad que se pretende alcanzar: en sentido estricto, como una dirección concreta, o bien en un sentido más amplio como una jurisdicción política o región geográfica.

Ciertas actividades económicas se desarrollan fuera de los establecimientos productivos, en unidades que denominaremos "unidades auxiliares". Las unidades auxiliares (UA) son las que realizan sólo actividades de apoyo de carácter universal a los establecimientos productivos de la empresa a la cual pertenecen, por ejemplo, administración, depósito, garaje, taller de reparaciones, oficina de compras, que sirven de apoyo a las actividades principales y secundarias de la empresa. . Por tal motivo, para los cálculos regionales se considera que las unidades auxiliares venden su producción a las unidades productivas y, por lo tanto, se les asignaba un valor de producción a las unidades auxiliares equivalente a la suma de sus costos, que es comprado por las unidades productivas. La clasificación sectorial de las unidades auxiliares queda determinada en función de la actividad principal de la unidad productiva a la cual servía en forma exclusiva o, en el caso en que una unidad

auxiliar prestaba servicios a unidades productivas con distinta actividad principal, esa unidad auxiliar se partía en tantas ramas como actividades productivas hubiera.

El VBP y el CI de la empresa surgen como la suma de estos mismos conceptos de todos sus locales y unidades auxiliares en las distintas jurisdicciones. Esta conciliación a nivel agregado implica registrar el VBP de las UA como consumo intermedio de los EP. La aplicación de este criterio para el tratamiento de las Unidades Auxiliares es de vital importancia en las estimaciones de una jurisdicción, dado la cantidad de empresas que realizan sus actividades en jurisdicciones distintas a la que se localiza la materia prima, pero que disponen de unidades de producción con servicios centrales localizados en las ciudades más grandes del país.

Se propone utilizar como clasificadores:

- **Actividades económicas**, el Clasificador Nacional de Actividades Económicas (CLANAE) que utilice el INDEC para el Censo Nacional Económico 2018/19, basado en la Clasificador Internacional Industrial Uniforme (CIIU) Rev4,
- **Productos**, el Clasificador Central de Productos (CPC) 1.1
- **Comercio exterior de bienes**, se utiliza el Sistema Armonizado (SA) de designación y codificación de mercancías comerciables internacionalmente. Es un clasificador complementario de cuentas nacionales porque su utilización principal se da en el ámbito de las estadísticas de comercio exterior.

ii.- Residencia

Una unidad institucional es residente de una jurisdicción cuando tiene un centro de interés económico en el territorio económico de esa jurisdicción. Se distinguen entre tres tipos de unidades institucionales a ser tomadas en cuenta en la elaboración de las cuentas regionales:

- **unidades regionales**, cuyo centro de interés económico se halla en una jurisdicción y la mayoría de sus actividades económicas tienen lugar en ella. En este caso, se trata de unidades regionales institucionales residentes en dónde la localización de las transacciones plantea problemas conceptuales sólo para su asignación a niveles menores, por ejemplo, departamentos o municipios.
- **unidades multiregionales**, cuyo centro de interés económico se halla en un conjunto de jurisdicciones. En este caso, es preciso valorar de manera efectiva las transacciones que se realizan en localizaciones regionales diferentes, es por

ello que se recomienda incluir los suministros entre establecimientos en la definición de producción,

- **unidades nacionales**, cuyo centro de interés económico no se halla localizado en ninguna jurisdicción en particular, tal el caso de las actividades del gobierno central y de empresas de servicios (por ej. Bancos, seguros, etc.). La eventual desagregación de su centro de interés entre las regiones plantea muchas dudas, no obstante ello, muchas transacciones, como la venta de servicios (que no siempre equivalen a la definición de la producción[27]) o la remuneración a los asalariados no presentan problemas de asignación jurisdiccional.

iii.- Criterios de Valuación De acuerdo al Sistema de Cuentas Nacionales se pueden utilizar dos clases de precios para valorar la producción que se definen de la siguiente manera:

- el **precio básico** es el monto para cobrar por el productor por una unidad de un bien o servicio producido, menos cualquier impuesto por pagar y más cualquier subvención por cobrar por esa unidad de bien o servicio (impuestos y subsidios a los "productos") como consecuencia de su producción o venta.
- el **precio de productor** es el monto a cobrar por el productor por una unidad de un bien o servicio producido, incluyendo los impuestos sobre los productos excepto el IVA u otros impuestos deducibles análogos facturados al comprador y menos cualquier subsidio de igual carácter.

Cuando la producción se registra a Precios Básicos, cualquier impuesto sobre los productos se trata como si fuera pagado por el comprador directamente al gobierno en lugar de integrarse en el precio pagado al productor. A la inversa, cualquier subvención sobre una unidad de producto se trata como si fuera recibida directamente por el productor y no por el comprador. Por lo tanto, el precio básico mide el monto que efectivamente retiene el productor y, consecuentemente, es el precio más relevante para que éste tome sus decisiones de asignación de recursos[28].

Cuando se aplica el criterio recomendado por el Manual de Cuentas Nacionales, denominado "IVA neto", los responsables inscriptos valorizan la producción y el consumo intermedio sin los débitos y créditos por el IVA, respectivamente. El IVA neto queda registrado como un impuesto pagado por los compradores finalmente gravados. En consecuencia, este IVA neto no se incluye en el valor agregado de la

[27] Por ejemplo, el caso de Bancos y Seguros

[28] Los subsidios a los productos pasan a ser considerados como ingresos similares a los obtenidos por la venta de la producción

rama de actividad correspondiente a los productores responsables del tributo. En consecuencia, para estimar el PGB a precios de mercado se debe adicionar el IVA neto a la suma de los valores agregados de todas las ramas.

Con estos antecedentes, se propone que se aplique la valorización a precios básicos con tratamiento neto del IVA. Esta forma de valuación tiene como principal ventaja que permite reflejar los ingresos retenidos por los productores sin las distorsiones que introduce la existencia de impuestos diferenciales entre productos o entre destinos de los mismos productos. En este marco, el impuesto a los ingresos brutos y los derechos a la exportación debe ser tratado como un impuesto a los productos.

iv.- Precio CIF-Jurisdicción

En la contabilidad nacional el precio básico es equivalente al precio observable en la puerta del establecimiento productivo ("puerta de fábrica") para los productos nacionales y al precio cif ("frontera del país importador sin incurrir en ningún gasto de descarga ni impuestos") para los productos de origen importado del resto del mundo. En la contabilidad provincial es necesario definir el concepto de precio básico para cada uno de los siguientes grupos de productos:

- Para los productos de origen provincial el precio básico es también la "puerta de fábrica" provincial (se asocia entonces el concepto Nación a Provincia). Sin embargo, pueden presentarse excepciones en el caso en el que el productor (vendedor) fije su precio de venta en fábrica "puesto en el local del comprador", es decir tomando a su cargo los costos del transporte de cargas. La consecuencia de esta modalidad es que el "precio básico" ya que no queda fijado en la "puerta de fábrica o del distribuidor" sino en la puerta del comprador.
- Para los productos importados (resto del mundo o resto del país) el precio básico (ó precio cif de la jurisdicción) se considera como el observable en la puerta del establecimiento comprador de la provincia. Se incluyeron entonces dentro del precio cif provincial todos los gastos necesarios para trasladar al producto desde la aduana Nación (resto del mundo) o desde la "puerta de fábrica" (resto del país) hasta la puerta del establecimiento comprador en la jurisdicción. Incluso el transporte de carga (con la excepción del transporte del producto petróleo y gas, es decir el transporte por ductos).

De esta manera, la única actividad productiva que la provincia agrega (para pasar del precio cif provincial al precio de comprador) como margen a la importación de productos (del resto del mundo o del resto del país) es el comercio mayorista y/o minorista y el impuesto a los ingresos brutos por las ventas de estos productos por

parte del comercio minorista. Asimismo, puede ocurrir que sea necesario adicionar el flete correspondiente a su distribución en el interior del territorio provincial.

Si en la corriente de bienes de origen resto del mundo, se desea descomponer el precio cif provincial "hacia atrás", se debe considerar el margen del transporte de carga, el margen del comercio mayorista, los impuestos netos de subsidios sobre los productos (IVA no deducible, derechos de importación –aranceles y tasa estadística- e ingresos brutos del comercio mayorista), los gastos de aduana y el precio cif aduana Nación. Este es el valor de las importaciones de la Argentina a precios cif. El resto de los componentes hasta llegar al precio cif provincial es parte de la producción del resto del país.

Si en la corriente de bienes de origen resto del país, se desea descomponer el precio cif provincial "hacia atrás", se debe considerar el margen del transporte de carga, el margen del comercio mayorista, los impuestos netos de subsidios sobre los productos (IVA no deducible, internos e ingresos brutos resto del país) y el precio en puerta del establecimiento productor. Cada uno de estos componentes es parte de la producción del resto del país y no de la provincia (aunque vale la misma aclaración realizada para el margen del transporte de carga de los productos importados del resto del país). Lo mismo se hizo con el valor de la utilización a precios de comprador de cada producto y con la oferta.

Una alternativa puede ser considerar el precio cif provincial como al precio observable en la frontera de la Provincia. Esto requeriría dividir el margen de transporte de carga en dos partes, una que va desde la puerta de la aduana Nación (resto del mundo) o del establecimiento productor (resto del país) hasta la frontera provincial y otra que va desde la frontera provincial hasta la puerta del establecimiento comprador.

v.-Tratamiento de la economía informal y procedimiento de incorporación al Sistema de Cuentas Regionales. Criterio de exhaustividad.

El SCN recomienda realizar un análisis de exhaustividad en el cálculo de la actividad económica, a fin de:

- Incluir la totalidad de las actividades económicas (ajuste por "subregistro")
- Incluir la totalidad de la actividad económica de cada rama de actividad, independientemente si la misma se realiza con cumplimiento de la normativa tributaria y previsional (ajuste por "subdeclaración")

Al realizar el cálculo del Sistema regional, en consecuencia, las áreas a considerar

que presentan algunas dificultades de medición son las siguientes:

- **Producción oculta**: Son actividades económicas legales que se ocultan a las autoridades públicas para evitar el pago de impuestos, de contribuciones a la seguridad social, para evitar cumplir con reglas de seguridad de los trabajadores, etc.Producción ilegal: Son actividades económicas cuya realización está penada por la ley.Producción del sector informal: Se define como aquella unidad productiva de bienes y servicios cuyo principal objetivo es la generación de empleo e ingresos para las personas que la componen, son actividades legales y se diferencian de la producción oculta, en cuanto a que su intencionalidad al no registrar su producción está justificada por la imposibilidad de cubrir costos.
- **Producción de los hogares para uso final propio**: Es toda la producción realizada por los hogares que es utilizada por los propios hogares en tanto unidad familiar, no en su función como productor.
- **Producción no captada por deficiencias en la recolección de datos**: Incluye todas las actividades que no fueron contabilizadas por deficiencias estadísticas.

2.4.4. Estimación de los indicadores económicos seleccionados

El apartado contiene las definiciones y algunos criterios para la captura y medición de las variables definidas en el apartado 1. El diagrama 1 contiene las fuentes de información que pueden ser utilizadas y el 2 las variables y cuentas por estimar y sus respectivos requerimientos de información de base:

DIAGRAMA 1

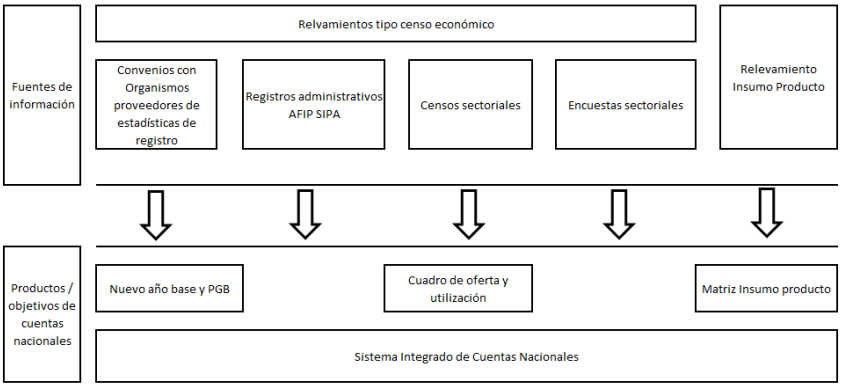


DIAGRAMA 2

SECTORES DE ACTIVIDAD ECONÓMICA / PRODUCTO, INGRESO, GASTO		Requerimiento de estadística básica
Cuenta de producción	Valor Bruto de producción a precios básicos Consumo Intermedio a precios de comprador Valor Agregado Bruto a precios básicos Impuestos netos de subsidios a los productos Producto Interno Bruto a precios de mercado	Censos, ENGE, Encuestas sectoriales, relevamientos ISFL, Estadísticas fiscales
Cuenta de generación del ingreso	Remuneración al trabajo asalariados Ingreso Mixto Bruto Otros Impuestos netos de subsidios a la producción Excedente de Explotación Bruto Impuestos netos de subsidios a los productos Producto Interno Bruto a precios de mercado	SIPA, ENGE, ENGHo, encuestas sectoriales estadísticas fiscales, relevamiento ISFL censos
Oferta Global	Producto Interno Bruto a precios de mercado Importaciones	Estadisticas de comercio exterior
Demanda Global	Consumo privado Consumo público Formación Bruto de Capital Exportaciones	ENGHo mas ajustes Estadísticas del Gobierno ENGE, censos, encuestas sectoriales Estadísticas de comercio Exterior

2.4.5. Producto Geográfico Bruto (PGB)

El PGB de una jurisdicción debe reflejar, en concordancia con lo expuesto en el apartado anterior, la actividad económica de las unidades productivas residentes en la misma. La delimitación de las jurisdicciones relevantes se establece en función de las fronteras políticas de las provincias y los territorios autónomos, cubriendo la totalidad del territorio económico del país. Ya se han mencionados las dificultades que se presentan para determinar la jurisdicción de residencia de las unidades productivas que desarrollan actividades en más de una jurisdicción.

El objetivo es lograr que todas las provincias calculen el PGB incluyendo los mismos ajustes que se realizan a nivel nacional para pasar de la suma del Valor Agregado Bruto (VAB) sectoriales al PIB.

Para avanzar en la comparabilidad es necesario que, como primera aproximación, el PGB de una región "g" se defina de la siguiente forma:

$$PGB_g = IVA^g + OIP^g + DI^g + \sum_j VAB_{pb}^{g,j}$$

Siendo $\widetilde{VAB}_{pb}^{j}$ el valor agregado a precios básicos del sector (j) en la jurisdicción (g), pero los PGB de las jurisdicciones (salvo escasísimas excepciones) no suman los impuestos a los productos. Por este motivo, la relación entre el PIB y los PGB provinciales resultaba ser la siguiente:

$$PIB = IVA + OIP + DI + \delta + \sum_g PBG^g$$

IVA = impuesto al valor agregado

OIP = otros impuestos a los productos

DI = derechos de exportación e importación

δ = Discrepancia entre los cálculos de PGB y del PBI por utilización de distintas fuentes y métodos de estimación.

Es por ello que se busca que mejore la coordinación metodológica y de acceso a las fuentes de información para reducir el tamaño de la discrepancia (δ).

2.4.6. Impuestos y subsidios a los productos y a la producción

La implementación de impuestos y subvenciones por parte de los distintos niveles de gobierno afecta las relaciones económicas intersectoriales. Su medición y adecuado tratamiento afecta la calidad de los coeficientes técnicos que finalmente se obtengan.

Por otra parte, la naturaleza económica de los impuestos y subvenciones genera diferentes impactos en el marco del modelo oferta-utilización. Con este fin se distinguen los impuestos y subvenciones sobre los productos de los otros impuestos y las otras subvenciones sobre la producción.

Los impuestos sobre los productos se definen como: "Un impuesto sobre un producto es el que tiene que pagarse por una unidad de algún bien o servicio, sea como un monto específico de dinero por unidad de cantidad, o como porcentaje específico del precio por unidad o del valor del bien o servicio transado."[29]

Se debe elaborar una matriz de Impuestos que calcula para cada producto y para cada transacción el monto de impuestos netos de subsidios sobre los productos y está conformada por las siguientes sub matrices:

Impuesto al valor agregado (IVA compras no deducible). Este impuesto presenta un peculiar método de recaudación, por el cual los distintos agentes económicos deben tributar el impuesto que se origina como diferencia entre el tributo que grava a sus ventas y el tributo que grava sus compras. De este modo, un agente económico que tenga sus ventas gravadas por el IVA siempre traslada su carga tributaria a la etapa siguiente.

Esta integración del impuesto actúa como una recaudación anticipada del gravamen que finalmente soportará aquel agente económico que no pueda trasladar el IVA en sus ventas. Se dice que estos agentes económicos soportan un "IVA NO DEDUCIBLE". Cabe señalar que las actividades económicas exentas de IVA en sus ventas se comportan como consumidores finales en la medida que no pueden trasladar el IVA incorporado en sus consumos intermedios.

En síntesis, el IVA sólo impactará en:

- El consumo intermedio de las actividades exentas del impuesto en sus ventas (educación, salud, administración pública, entre otras),
- El consumo final de los hogares, y
- La inversión de las familias, del gobierno y de las actividades económicas exentas.

Impuesto a los ingresos brutos. Las Direcciones de Rentas de las provincias proveen información sobre el monto recaudado y base imponible en concepto de Ingresos Brutos y se codifican las empresas por actividad económica. Si una empresa

[29] Ob. Cit, Naciones Unidas et al, 1993

desarrollaba más de una actividad, se asignan más de un código de actividad. Se observan los tres siguientes casos:

1. Actividades que se relacionan en forma unívoca con una actividad del clasificador
2. Actividades que se relacionan con más de una actividad del clasificador. En estos casos se distribuirá el monto recaudado en concepto de Ingresos brutos, según la participación del producto generado entre las actividades involucradas
3. Casos que no se especificaba la actividad: Se asignará entre las actividades que no tienen un monto determinado o que el monto es considerado escaso. También se determinará en función del producto generado por cada actividad

Impuestos a las importaciones. Este tipo de impuestos incluye los derechos de importación y la tasa de estadística de importación. La matriz de derechos de importación se elaborará en base a la información sobre esos derechos provenientes de los despachos de aduana. La matriz de tasa de estadística se calculará a partir de la tasa de estadística correspondiente a cada operación de importación, según correspondiere aplicar la tasa o el monto máximo a tributar.

Impuestos a las exportaciones (retenciones). El vector de retenciones se calculará a partir del producto entre la alícuota de cada producto a nivel más desagregado del Nomenclador de Comercio Exterior (NCE) por el valor de las exportaciones originadas en cada una de las jurisdicciones al mismo nivel de desagregación. Como paso final, el vector obtenido por NCE se reagrupará por el Clasificador de Productos.

Otros impuestos sobre los productos (combustibles, tabaco, internos). Se evaluaron los impuestos nacionales recaudados en el año 2004 según las publicaciones de la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal dependiente de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía y Producción de la Nación. Luego, se identifican los impuestos nacionales que gravan a los productos y se imputan al clasificador correspondiente.

2.4.7. Vector del consumo privado de los hogares

El vector de consumo de una provincia está compuesto por el gasto que realizan los hogares particulares residentes en esa provincia, para la adquisición de bienes y servicios de consumo, valuado a precios de mercado. Es decir, representa la porción de la oferta global (conformada por la suma de la producción local más las importaciones de la provincia) que es destinada al consumo del sector hogares particulares.

La fuente de información básica utilizada para estimar el gasto de los hogares particulares es la Encuesta Nacional de Gastos de los Hogares (ENGH) que realiza, actualmente en ejecución, el Instituto Nacional de Estadística y Censos. La información relevada se utiliza:

- Para elaborar la estructura de las ponderaciones del Índice de Precios al Consumidor.
- Como insumo para estimaciones de las Cuentas Nacionales y Regionales,
- Para conocer las condiciones de vida de la población,
- Para estimar las canastas básicas utilizadas para el cálculo de la Línea de Pobreza,
- Para caracterizar a la población a través de variables socioeconómicas, y
- Para conocer las estructuras de gastos de distintos grupos de hogares

Limitaciones de la fuente de información en relación a la estimación del consumo de los hogares de la provincia. Los límites a la utilización de la información obtenida por medio de la ENGH provienen de distintas fuentes:

Límites de cobertura: dado que la ENGH 2017/2018 incluyó a la población total del país, a diferencia de anteriores que excluyó tanto a la población rural como a la población urbana que vive en localidades de menos de 5.000 habitantes, no es necesario en la estimación del vector de consumo realizar una estimación del gasto realizado por la población no cubierta por la encuesta.

Errores muestrales: La ENGH 2017/2018 fue diseñada para realizar estimaciones confiables para cada dominio de estudio (país, región, subregión, provincia, deciles de ingresos per cápita, etc.) sólo para determinados niveles de desagregación: capítulo, grupo, subgrupo o artículo; y dependiendo del parámetro estimado; gasto total, gasto medio, estructura del gasto, etc.

Para el total de país, la información es confiable tanto para la estimación del nivel como de las estructuras del gasto para todos los niveles de desagregación. A medida que el dominio de estudio se va restringiendo a áreas menores, los errores muestrales tienden a elevarse, siendo en estos casos más confiables las estimaciones de las estructuras del gasto que los niveles. Entonces, cuando el dominio de estudio es una provincia, dado que la información necesaria para estimar el vector de consumo a nivel de producto (tanto la estructura del gasto como el monto de gasto por artículo) tiene errores de muestreo muy altos, debe trabajarse con la información a un nivel

más agregado y buscarse alternativas compatibles.

Errores no muestrales: Las encuestas de gastos presentan también errores no muestrales, cuyas principales fuentes son:

- Elevada tasa de no respuesta de los hogares: Debido a las características del relevamiento, las encuestas de gastos tienen una mayor tasa de rechazo que otras encuestas a hogares.
- Sub declaración de los ingresos: En los hogares que responden la encuesta, no todos los perceptores de ingreso aceptan responder sobre sus ingresos u omiten alguna fuente. Aquellos que responden, tienden a subdeclarar los ingresos, especialmente los provenientes del trabajo realizado de manera independiente y de las rentas.
- Sub declaración/sub captación de los gastos: Finalmente, en lo que hace a los gastos, la información relevada tiene varias fuentes de sub declaración/sub captación. En primer lugar, y dada la complejidad del cuestionario, existe la posibilidad de que, por efecto de la falta de recordación, los hogares omitan gastos o no recuerden si efectivamente los realizaron dentro de los períodos de referencia señalados. En segundo lugar, hay determinados tipos de gastos personales de todos los miembros del hogar (por ejemplo, transporte, cigarrillos, juego, etc.) que el miembro responsable de completar el cuestionario puede desconocer.

Por lo tanto, para estimar el vector de consumo de la provincia es necesario realizar, sobre los datos originales provenientes de la encuesta, ajustes similares a los que fueron necesarios para la estimación del vector de consumo nacional. El objetivo de estos ajustes ha sido el de corregir los sesgos originados en la sub declaración de ingresos y gastos y en la sub captación de información sobre hogares de ingresos altos.

2.4.8. Gasto de consumo final de todos los niveles de gobierno

Consiste en los gastos, incluidos los estimados en forma indirecta, realizados por cada jurisdicción en bienes y servicios de consumo individuales y en servicios de consumo colectivos. Incluye los gastos incurridos por unidades del gobierno en la provisión de bienes y servicios individuales y colectivos (educación, salud, investigación y desarrollo, seguridad, defensa, justicia, administración de gobierno, etc.). Se estima de acuerdo a la información del gasto devengado del gobierno nacional y de los provinciales y municipales.

El Consumo Público se estima: 1) sumando el VBP de las Administraciones Públicas (AAPP) en sus diversas ramas de actividad (investigación y desarrollo, administración pública, educación, salud y recolección residuos, 2) restando los ingresos por ventas de bienes y servicios que los organismos públicos perciben sin objetivos de lucro.

2.4.9. Formación bruta de capital fijo (FBCF)

Comprende: a) construcciones y otras construcciones b) maquinaria y equipo nacional e importado, c) equipo de transporte nacional e importado y d) formación de capital en otros activos fijos.

El Equipo durable de producción comprende las adquisiciones menos disposiciones, por parte de los productores, durante el período contable, de activos no financieros producidos fijos tangibles del tipo maquinaria y bienes de equipo y material y equipo de transporte. Los valores son expresados a precios de productor y se adicionan los márgenes de comercio y transporte, impuestos específicos y el Impuesto al Valor Agregado (IVA). De esta manera se obtiene la serie a precios de comprador, que es la variable relevante en la Demanda Agregada.

La **formación bruta de capital fijo en construcciones** comprende: edificios residenciales, no residenciales y obras civiles.

Otras construcciones incluye: construcciones por cuenta propia de los sectores productivos, construcciones agropecuarias (invernaderos y otros) y construcción de pozos petroleros. La formación en otros activos fijos incluye: investigación y desarrollo y recursos biológicos cultivados y exploración minera. El primero se incluyen los gastos en I&D deben ser tratados como formación de capital excepto en los casos donde la actividad no genera un beneficio económico para el propietario, en cuyo caso debe tratarse como uso intermedio (gasto).

Los **recursos biológicos cultivados** abarcan los recursos animales y los recursos de árboles, cultivos y plantas que generan productos repetidamente cuyo crecimiento natural y regeneración se encuentran bajo el control, la responsabilidad y la gestión directa de las unidades institucionales. La **exploración y evaluación minera** está constituida por el valor de los gastos en exploración de petróleo y de gas natural y de yacimientos no petrolíferos y la evaluación posterior de los descubrimientos realizados.

2.4.10. Importaciones (m) y exportaciones (x) de bienes y servicios reales del/al resto del mundo

Se dispone de información por jurisdicción de las exportaciones FOB mensuales de bienes en dólares, clasificadas por nomenclador[30] y de las importaciones CIF de bienes en dólares también clasificadas por nomenclador arancelario. Para valores en pesos corrientes se convierten utilizando el tipo de cambio mensual para exportaciones/importaciones (promedio ponderado del dólar oficial diario, según datos del Banco Nación). Los derechos de importación (aranceles y tasa de estadística), se disponen también por nomenclador en dólares, y son consistidos por producto con los datos de recaudación a precios corrientes.

El INDEC presenta una publicación de frecuencia anual con el origen provincial de las exportaciones (OPEX), que informa el valor en U$S de los productos exportados por cada una de las jurisdicciones.

Para las exportaciones e importaciones de servicios, se utilizan los valores en dólares por cuenta que provee la Balanza de Pagos. Para la serie a precios corrientes se convierten a pesos con el tipo de cambio corriente. Los distintos conceptos se asignan luego por producto (CPC), excepto en aquellos casos en los que no es posible hacerlo (Viajes y Transferencias del Gobierno, ambas en forma parcial) correspondiendo a las Compras de residentes en el mercado exterior y de los no residentes en el mercado doméstico.

2.4.11. Estimación del comercio interprovincial - Exportaciones e importaciones de bienes y servicios reales al/del resto del país

Se trata del indicador que más dificultades presenta debido que, al no existir aduanas provinciales, los bienes y servicios se mueven libremente entre las jurisdicciones sin tener ningún registro de ello. No obstante ello, a partir de los relevamientos realizados, en los que se solicita información referida al destino geográfico de las ventas y al origen geográfico de los tres principales insumos utilizados por cada actividad industrial es posible determinar, para las principales ramas de actividad industrial y por producto CPC, el destino de su producción hacia el resto del país y el origen de sus insumos del resto del país.

Por otra parte, se recomienda estimar el comercio neto interprovincial, por diferencia entre la suma del valor bruto de la producción y las importaciones del resto del mundo y los componentes de la demanda intermedia y final (excluyendo las exportaciones al resto del país). En otras palabras, se procede a obtener el comercio neto interprovincial

[30] Nomenclatura Común del Mercosur, 8 dígitos

por diferencia entre la oferta incompleta (porque no incluye a las importaciones del resto del país) y la demanda incompleta (porque no incluye a las exportaciones al resto del país). Luego se comparan los resultados de las encuestas con los del comercio neto, obteniéndose diferentes situaciones, las que son tratadas de acuerdo a los criterios que a continuación se explicitan:

Caso 1: Importaciones netas según la estimación de oferta incompleta menos demanda incompleta y exportaciones según encuestas. Se estiman como exportaciones al resto del país el resultado de la encuesta y como importaciones del resto del país a la suma del valor de las importaciones netas más el valor de las exportaciones según las encuestas. De esta manera se mantiene el saldo neto igual al valor de las importaciones netas, pero con valores simultáneos para las exportaciones y las importaciones con el resto del país. Supongamos que la diferencia entre la oferta incompleta menos la demanda incompleta es negativa, lo cual significa una importación neta del resto del país por ese monto. Por otra parte, los resultados de la encuesta indican un monto exportado al resto del país. Según el criterio antes descripto, las exportaciones al resto del país se estiman en ese monto y las importaciones del resto del país se estimaron en la suma de la importación neta del resto del país + el monto exportado declarado en la encuesta.

Caso 2: Importaciones netas según la estimación de oferta incompleta menos demanda incompleta e importaciones según encuestas. Se estiman como importaciones del resto del país al resultado de la diferencia entre la oferta incompleta y la demanda incompleta. Las exportaciones al resto del país se suponen igual a cero. La diferencia entre la oferta incompleta menos la demanda incompleta es negativa, lo cual significa una importación neta del resto del país por ese monto. Los resultados de la encuesta por su parte indican que el producto es importado del resto del país. Según el criterio antes descripto, las importaciones del resto del país fueron estimadas en el monto de la discrepancia entre oferta y demanda incompleta y las exportaciones al resto del país se estiman nulas.

Caso 3: Importaciones netas según la estimación de oferta incompleta menos demanda incompleta y exportaciones e importaciones según encuestas. Se estiman como exportaciones al resto del país el resultado de la encuesta y como importaciones del resto del país a la suma del valor de las importaciones netas más el valor de las exportaciones según las encuestas. De esta manera se mantiene el saldo neto igual al valor de las importaciones netas, pero con valores simultáneos para las exportaciones y las importaciones con el resto del país. Es el mismo criterio utilizado en el caso 1.

Caso 4: Exportaciones netas según la estimación de oferta incompleta menos demanda incompleta e importaciones según encuestas. Se estiman como exportaciones al resto del país a la suma del valor de las exportaciones netas más el valor de las importaciones según las encuestas y como importaciones al valor de las importaciones de la encuesta. De esta manera se mantiene el saldo neto igual al valor de las exportaciones netas, pero con valores simultáneos para las exportaciones y las importaciones con el resto del país.

Caso 5: Exportaciones netas según la estimación de oferta incompleta menos demanda incompleta y exportaciones según encuestas. Se estiman como exportaciones al resto del país al resultado de la diferencia entre la oferta incompleta y la demanda incompleta. Las importaciones del resto del país se suponen igual a cero.

Caso 6: Exportaciones netas según la estimación de oferta incompleta menos demanda incompleta y exportaciones e importaciones según encuestas. Se estiman como exportaciones al resto del país a la suma del valor de las exportaciones netas más el valor de las importaciones según las encuestas y como importaciones al valor de las importaciones de la encuesta. De esta manera se mantiene el saldo neto igual al valor de las exportaciones netas, pero con valores simultáneos para las exportaciones y las importaciones con el resto del país. Es el mismo criterio utilizado en el caso 4.

2.4.12. Insumo de Mano de Obra y Remuneración al Trabajo

Las definiciones que se deben utilizar para evaluar la estimación de las variables son las siguientes:

Puestos de trabajo: se define como un contrato explícito o implícito entre una persona y una unidad institucional para realizar un trabajo a cambio de una remuneración durante un período definido o hasta nuevo aviso. En esencia, un puesto de trabajo difiere de una persona ocupada en tanto una persona que se declara como ocupada puede desempeñarse en más de un puesto de trabajo, es decir, realizar actividades secundarias y otras.

Categorías ocupacionales: Las categorías ocupacionales que se deben utilizar en el presente trabajo para clasificar los puestos de trabajo se detallan a continuación: Asalariados: Existe una relación entre el empleador y el asalariado cuando hay un acuerdo, que puede ser formal o informal, entre una organización y una persona, normalmente voluntario para ambas partes, en virtud del cual la persona trabaja para el empleador a cambio de una remuneración en dinero o en especie.

Trabajadores autónomos: Son las personas propietarias, individual o en forma conjunta, de las empresas no constituidas en sociedad en las que trabajan. Los trabajadores autónomos perciben ingresos mixtos. Quedan incluidos en esta categoría los trabajadores dedicados a la producción destinada en su totalidad a su propio consumo final o a su propia formación de capital, sea individual o colectivamente. Cabe aclarar que no se efectúa ninguna imputación de los sueldos de los trabajadores dedicados a esa clase de producción.

Los puestos de trabajo autónomos pueden dividirse en tres categorías:

- **Trabajadores por cuenta propia**: Son los trabajadores autónomos que no tienen empleados remunerados a su cargo,
- **Empleadores/Patrones**: Son los trabajadores autónomos que tienen empleados remunerados a su cargo, y
- **Familiares no remunerados**: Son los trabajadores que colaboran en negocios familiares sin recibir un pago directo por su trabajo,
- **Remuneración a los asalariados**: Los componentes de la Remuneración al Trabajo para los asalariados registrados son los siguientes:
- **Sueldos y Salarios**: Son las remuneraciones que las unidades económicas pagan a los trabajadores en relación de dependencia por todo concepto. Incluyen los aportes a los servicios de seguridad social a cargo del trabajador y el sueldo anual complementario (aguinaldo). No incluyen las asignaciones familiares.
- **Indemnizaciones**: Son los pagos que las unidades económicas realizan a sus trabajadores cuando deciden despedirlos, tal como lo exige la legislación vigente
- **Contribuciones Patronales**: Son los pagos que obligatoriamente deben realizar los empleadores para cubrir diversas coberturas, inmediatas o futuras, de los trabajadores. Se estipulan como una proporción sobre los sueldos y salarios devengados. Las contribuciones legalmente establecidas son las siguientes:
- **Seguridad Social**: Destinada a financiar el régimen de Seguridad Social.
- **Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados**: Destinada a financiar la Obra Social de los Jubilados y Pensionados.
- **Fondo Nacional de Empleo**: Destinada a financiar el Seguro de Desempleo.

- **Asignaciones Familiares**: Destinada a solventar las asignaciones familiares que se pagan a los trabajadores.
- **Obras Sociales**: Destinada a financiar la Obra Social del trabajador.
- **ANSSAL**: Destinada a financiar el Sistema de Obras Sociales.
- **Aseguradoras de Riesgos del Trabajo**: Destinada al seguro obligatorio por Accidentes de Trabajo del asalariado.

2.4.13. Conclusiones

Ha sido frecuente observar incongruencias entre las evoluciones nacional y provinciales de los VAB sectoriales.

Se concluye que los PGB de las provincias no han sido hasta ahora comparables con el PIB del total del país, y que tampoco ha podido garantizarse una adecuada comparabilidad entre los VAB sectoriales a nivel provincial y nacional.

El objetivo del presente documento es el de presentar un conjunto consistente de definiciones metodológicas, de captura y uso de fuentes de información y de aplicación de procedimientos de estimación para alcanzar Sistemas de Información Económica Regional consistentes con los que se elaboran y publican a nivel nacional.

Simultáneamente proveen información actualizada de la estructura y evolución de las economías regionales.

2.4.14. Bibliografía consultada

Documento Metodología INDEC Nº 21: "Cuentas Nacionales Metodología de Estimación". INDEC, 2016. Se extrajeron algunas consideraciones del mencionado documento que consideramos adecuadas para las decisiones de fuentes y métodos adoptadas.

"**Indice de precios y cantidades y su vínculo con las cuentas regionales de CABA**". 2014. Inédito.

"**Propuesta metodológica para la estimación de las cuentas regionales**", INDEC 2017. Inédito

"**Sistema de Cuentas Nacionales**", OCDE/UN/BM/FMI/CE, Washington,1993 y 2008

"**Métodos de Contabilidad Regional**", CE, Luxemburgo, 1995.

2.5. El desafío de los países emergentes

Autor: Ing. Castor López

¿Escapar de “las trampas de bajo crecimiento” o mantenerse en las “zonas de confort del subdesarrollo”?

Una reflexión en el grupo de trabajo de desarrollo sustentable de la Fundación Rap.

2.5.1. Introdución

Esta reflexión tiene 2 propósitos. El primero, a modo de un ejercicio de aprendizaje personal, es el de intentar ordenar algunas de las muchas ideas expresadas acerca del desarrollo económico, y otras derivadas de los diversos puntos de vista expuestos, desde diferentes sectores productivos de la Argentina, en los numerosos y valiosos seminarios organizados por la Fundación Red de Acción Política (RAP) durante alrededor de los últimos 5 años, con la dirección de Alan Clutterbuck y Paula Montoya, en el marco general denominado .ªcuerdos básicos para el tricentenario de Argentina", en el grupo de trabajo dedicado al análisis del desarrollo sustentable (GTDS), con las tutorías de José María Fanelli y Nicolás Lucas.

El segundo propósito, derivado inmediatamente del primero, surge una vez identificadas las principales falencias que operarían como los limitantes más relevantes de un mayor desarrollo de nuestro país. ¿Cuáles serían las capacidades prioritarias que Argentina debería fortalecer, si las dispone, o aprenderlas y practicarlas rápidamente si aún no las dispone, para consolidar su actual condición de resultar un país realmente .emergente¿ Para iniciar así la tendencia de una sostenida convergencia, mediante el efecto económico llamado de çatch up", hacia el status de un país situado en una "vía de desarrollo", sustentable en el largo plazo.

La idea central del desarrollo sustentable de un país sería la de generar, cuando menos, un subconjunto de las habilidades necesarias de una sociedad organizada, para adquirir la capacidad de producir un eficiente crecimiento económico, sistemático y continuo, compatible con las restricciones que imponen, tanto la gobernabilidad política como una racional condición de equidad social más una lógica preservación del medio ambiente.

Ese crecimiento económico, debe sostener un creciente consumo de corto plazo, que siempre será una medida relevante del llamado "bienestar general"de una sociedad, pero debe estar basado principalmente en las inversiones y en el comercio exterior, para que continuamente se demande empleo productivo y formal, además de preservar el consumo futuro.

2.5.2. ¿Dos mundos contemporáneos?

Existirían hoy 2 grandes mundos contemporáneos. El primero, compuesto por alrededor de unas 20 naciones, denominadas desarrolladas y el segundo, integrado por el resto de los países, llamados en vías de desarrollo, algunos de ellos emergentes, otros aún como economías de frontera, pero todos todavía subdesarrollados.

En este escenario global, surgirían algunas preguntas: los países que integran cada uno de estos mundos, ¿resultan todos homólogos entre sí? La respuesta podría ser no. Pero, al menos, ¿tienen algunas características comunes? Ahora la respuesta podría ser afirmativa.

A su vez, esas características comunes, ¿podrían ser las determinantes de las "capacidades diferentes" entre los países de ambos mundos?; Además, ¿cuáles de esas capacidades diferentes de los países avanzados serían las prioritarias a incorporar por los países aún subdesarrollados para crecer y "salir" de las referidas trampas de corto plazo o de bajo crecimiento?

Para, por último, plantear ¿cuáles serían – además – las capacidades adicionales necesarias que permitirían, una vez alcanzado estar en el tránsito de un sendero hacia un estadio de desarrollo, sostenerse luego en este en el largo plazo?

Sumariamente, ¿con cuáles capacidades los países subdesarrollados pueden hacer un "up grade" relativamente rápido a desarrollados? ¿Y, después, con cuáles otras sostenerse como tales en el largo plazo? Es muy vasta y relevante la literatura académica acerca del crecimiento económico y de las capacidades necesarias para que una sociedad alcance, en los términos generales usualmente aceptados acerca de la mejor combinación posible de la eficiencia y la equidad, una situación de desarrollo sustentable en el largo plazo.

Como ya se refirió, solo una veintena de países, alrededor de un 10 % de las naciones actualmente existentes, lo habrían lograron y recién lo hicieron durante los últimos 2 siglos.

La teoría económica clásica del crecimiento indica a los países emergentes como destinados a converger en el largo plazo con las naciones ya desarrolladas, mediante el referido proceso denominado ´´catch up", de tasas de crecimiento económico diferentes, mayores en los países emergentes, por los diferenciales de la productividad de las distintas etapas de evolución por las que simultáneamente transitan.

Algunas de las hipótesis del porqué de los países desarrollados y subdesarrollados

Sin embargo, la evidencia empírica observada, al menos hasta fines del pasado siglo XX, sugiere que ello aun no habría sucedido con la velocidad esperada. Juan José Llach, en el ámbito de trabajo de la referida Fundación RAP, señala la existencia

de un amplio conjunto de hipótesis que ayudarían a explicar la actual brecha entre ambos mundos de países.

En primer término, surge la hipótesis llamada "neoclásica" que adjudica la brecha o el "gap" a las históricas herencias coloniales de las prácticas comerciales proteccionistas, a las mayoritarias preferencias por lo estatal de las sociedades, a las afectaciones públicas a los derechos a la propiedad privada, a las excesivas regulaciones al capital y al trabajo, etc„ entre muchas otras características, que podrían calificarse bajo una hipótesis de "pro equidad", pero de "anti eficiencia" y "anti crecimiento".

En segundo término, existe también la hipótesis denominada en general, como "macroeconómica", que fundamenta el atraso relativo de una sociedad en su insolvencia fiscal crónica, en la elevada inflación, en la continua volatilidad, en el exiguo ahorro interno y, por ende, en una inversión insuficiente y en el escaso comercio exterior, entre otras varias falencias que operan de forma conjunta.

También surge la hipótesis llamada "de la dependencia", que responsabiliza del subdesarrollo de un país a los históricos procesos políticos y económicos de las prolongadas colonizaciones, después a los asimétricos términos de los intercambios de las exportaciones y de las importaciones, a las transferencias de las rentas de los recursos naturales al exterior, etc.

Existe asimismo la hipótesis llamada del "estructuralismo", que fundamenta la causa del subdesarrollo en una economía todavía primaria; sin un suficiente desarrollo complementario comercial, industrial ni de servicios; en la continua puja distributiva que genera la recurrente escasez; en la ausencia de un empresariado nacional, etc.

Surge incluso también, cada vez con más fundamentos, la hipótesis institucional, muy ligada a la cultural, que centra su análisis en la mutua correlación de la inestabilidad de la gobernanza política con la económica, en la baja calidad y en la complejidad de los procesos políticos de las decisiones públicas, en el desordenado sistema fiscal de una simultánea recaudación unitaria y de un gasto público federal, en la generalizada práctica del populismo, llevada a cabo por los líderes autócratas locales, del estilo de los históricos "caudillos", etc.

2.5.3. Algunos fundamentos básicos del desarrollo

Sin agotar las numerosas hipótesis probables, y asumiendo el riesgo de simplificar excesivamente a una cuestión en realidad muy compleja, existiría un suficiente consenso general acerca que el crecimiento económico y el desarrollo de una sociedad exige, a modo de sus principales fundamentos: una continua acumulación de un capital humano sano y educado, con un mayoritario comportamiento emprendedor en los negocios, con los conocimientos, las competencias y las habilidades modernas y necesarias para interactuar, libre, eficiente e intensamente, con el permanente

progreso tecnológico, en el marco de una continua innovación y del cuidado del medio ambiente.

Resulta obvia la necesidad de la simultánea existencia de una suficiente cuantía de ahorro e inversión propia en capital físico, en términos de las infraestructuras disponibles de viviendas, de provisión de los servicios de salud, de educación, de agua y saneamiento, de energía, de transporte, de comunicaciones, de equipos reproductivos de bienes y servicios, etc.

Todo ello, en un entorno institucional, tanto público como privado, de una también suficiente cuantía y calidad, que brinde lo que se ha dado en llamar genéricamente como el "capital social" de una sociedad, que incluye a la organización política y económica de una nación para resolver eficientemente los conflictos. Esas condiciones coordinadas de capitales humano, físico y social tienen un rol determinante en el progreso y la evolución de las sociedades.

De la aplicación conjunta y simultánea de estas condiciones generales, se deriva necesariamente la caracterización resultante de una economía muy integrada, en términos políticos, productivos, financieros y comerciales, al actual mundo, hoy una "gran aldea global".

Los resultados de ello han sido el crecimiento económico sostenido, con tasas anuales siempre superiores al incremento neto de la población, con el consumo en continuo aumento, pero también siempre con el suficiente ahorro, interno y externo, necesario para dar lugar a la inversión, eficiente y reproductiva que, a su vez, genera el sustento del referido consumo creciente, genéricamente aceptado como un relevante proxy del "bienestar general" en el largo plazo.

Se trata de sociedades sin "stress político", en muchos casos con democracias republicanas y parlamentos consolidados; con alternancias en el poder ejecutivo de gobiernos de distinto signo político, siempre limitados; con una justicia autónoma y una adecuada división de los poderes públicos.

Tampoco tienen "stress macroeconómico", entendido este como la volatilidad de sus variables económicas, los desequilibrios fiscales, comercial y de balance de pagos, el desempleo, la inflación, etc. Son las sociedades que han logrado un suficiente consenso acerca de la continua búsqueda de la eficiencia en la mezcla del trabajo y el capital, pero con las necesarias restricciones que solicita tanto el análisis del largo plazo como una equidad consistente con la productividad alcanzada.

2.5.4. Ambos mundos ¿sostenibles e inconexos?

De cualquier manera, las conductas de las sociedades siguen patrones de comportamientos derivados de la pauta cultural histórica predominante; de su preferencia ideológica; de la religión; del carácter o de la idiosincrasia local; etc.

Todas ellas tienen siempre un rol preponderante en la aceptación o en el rechazo, total o parcial, de las condiciones pre ideológicas y de los fundamentos del crecimiento económico y del desarrollo.

A partir de estas muy básicas reflexiones preliminares, se podría inferir la hipótesis que los referidos “mundos de países”, tanto el avanzado como el emergente, podrían resultar ambos sostenibles, pero sugiriendo la posibilidad de la existencia de algunas inconexiones entre sí, a modo de “barreras”, muchas de ellas con la probabilidad de resultar sostenidas por el mundo subdesarrollado.

Existieron, aun cuando son históricamente muy escasos, los casos de los países que, luego de haber alcanzado el status de avanzados, lo hayan perdido, generalmente por circunstancias puntuales que, una vez superadas, permitieron el retorno al desarrollo. Pero, es la dinámica en el sentido inverso: la de la migración de las naciones desde el subdesarrollo al desarrollo, lo que nos ocupa especialmente.

Pues, si bien ocurren casos, década a década, en muchos de ellos en poco tiempo se verifica que sólo se trata de “ascensos fugaces”, basados más en las coyunturas muy favorables de las condiciones externas que en el desarrollo de las permanentes fortalezas internas necesarias para sostenerse en la senda del desarrollo.

Cuando cesa el ciclo del contexto global positivo, esos países retornan a sus históricos niveles de ingresos por habitante. Así, resulta escasa la tasa de acceso de las naciones al crecimiento económico sustentable en el largo plazo, lo que explicaría las disímiles cuantías de naciones que integran cada uno de los 2 mundos referidos. Resultan relativamente escasas las naciones avanzadas y numerosos los países subdesarrollados.

Se podría sugerir que el conjunto de las capacidades que darían el status del desarrollo a una nación estaría ya suficientemente caracterizado; siempre con las referidas capacidades a modo de “los ingredientes” necesarios, nunca con sus mix como “las recetas” suficientes, pues los países que crecen y se desarrollan también ofrecen algunas diferencias sustanciales en sus históricas pautas culturales y en sus organizaciones políticas y económicas.

2.5.5. Las "trampas"de corto plazo o de bajo crecimiento

En estos muy complejos contextos, de fuertes pujas distributivas sin la suficiente calidad de las instituciones que las encaucen y de una continua y alta volatilidad macroeconómica, las únicas soluciones posibles que, lógicamente, se plantean resultan siempre en una continua atención a la coyuntura.

Se configuran así las situaciones que la academia denomina como los casos de “las trampas de corto plazo o de bajo crecimiento”, en las que la Argentina estaría .[en]cerrada"desde hace alrededor de 6 o 7 décadas, según las distintas estimaciones, todas consistentes con la objetiva decadencia observada en el largo plazo.

Ese cada vez más prolongado "encierro", genera una permanente y generalizada ansiedad de "escapar" cuanto antes de la trampa de bajo crecimiento. Pero, cada nuevo intento de salida generalmente resulta fallido debido a la tensión que siempre ocurre entre los planes de estabilización fiscal (con sus efectos positivos necesariamente en el mediano y largo plazo, pero con los costos en el corto plazo) y la gobernabilidad política.

Se genera una recurrente impaciencia y una desconfianza generalizada, impulsada también por los excesos de oportunismo político, que siempre propician los sucesivos procesos electorales. Tornándose así muy precaria e inestable la construcción de una gobernanza política suficiente para lograr los necesarios acuerdos fiscales de largo plazo.

El resultado más frecuente es una fuerte polarización política de la sociedad, siempre con una intensa cobertura ideológica y un escaso pragmatismo, generando la conformación de sucesivos gobiernos continuamente demandados casi exclusivamente por el corto plazo.

Transformándose así, más tarde o más temprano, en los gobiernos denominados, en una mayor o menor medida, como "populistas"; aquellos que optan por las propuestas consistentes con las resoluciones fáciles e inmediatas, tales como los excesos de emisión monetaria o de endeudamiento público, para enfrentar los problemas fiscales que, en realidad, siempre requieren de una solución profunda.

Así operarían las sucesivas trampas, que podrían incubar un proceso de subdesarrollo, que podría resultar sustentable en el largo plazo, sin colapsar puntualmente sino generando una decadencia gradual. Las periódicas y graves crisis referidas: por recesión, hiperinflación, etc, pese a sus muy penosos efectos, no resultarían en "lecciones suficientes", tanto para la dirigencia política y empresarial como para la sociedad en su conjunto, para generar las mayoritarias y continuas demandas de soluciones estructurales, siempre necesarias en un sistema democrático para sostener la gobernabilidad política que precisan aquellos que pretendan "abrir y salir" de la trampa.

El caso argentino. Se ha centrado el análisis en los procesos de los cambios más adecuados de las construcciones políticas, sociales y económicas de los países subdesarrollados, generalmente rígidas y con importantes inercias. Las evidencias empíricas observadas en los países subdesarrollados han detectado los referidos obstáculos denominados "trampas de corto plazo" o "de bajo crecimiento económico", que José María Fanelli, también en el ámbito trabajo de la Fundación RAP y para el caso de Argentina, resume en 2 grandes causas.

En primer lugar, que el sector público argentino exhibe un histórico comportamiento oportunista sobre los principales factores de las inversiones privadas y que, además, nunca ha logrado una suficiente capacidad institucional para hacer cumplir las nuevas

reglas que los cambios necesarios, para migrar desde el subdesarrollo al desarrollo, exigen.

Con estas restrictivas condiciones iniciales, los mercados privados operan con graves imperfecciones y sus resultados se reducen a la generación de posiciones dominantes o de monopolios escasamente regulados, e incluso llegan a desaparecer como mercados capaces de formar precios que guíen adecuadamente a las producciones y a los consumos.

El segundo gran obstáculo que visualiza Fanelli es que el gasto público, especialmente el involucrado en las cuestiones de la redistribución de los ingresos, está excesivamente descentralizado y su agregación final resulta siempre superior a los ingresos fiscales, debido a los complejos e imperfectos procesos políticos que deciden su nivel total.

Agravando la situación, la posterior búsqueda del equilibrio de las cuentas públicas se efectúa generalmente mediante 3 mecanismos, no menos imperfectos: a) ajustando el gasto público menos difícil de reducir, por sus menores conflictos políticos relativos, que siempre resulta la inversión, consumiendo así gradualmente el país su propio stock de infraestructuras; b) a través del impuesto inflacionario que, por su condición de no legislado, es el inicialmente menos resistido y c) mediante el endeudamiento externo cuando se dispone del acceso al crédito internacional o recurriendo al agotamiento de las reservas del banco central, cuando estas existen.

Estos escenarios recurrentes, a modos de ciclos de relativo corto plazo: de conformación del gasto público y de sus fuentes de financiamiento, serían los que configuran las llamadas "trampas de bajo crecimiento", generando un círculo vicioso entre los desequilibrios macroeconómicos y la baja calidad institucional de sus resoluciones políticas.

Así, el ahorro formal es escaso, la inversión pública y privada resulta siempre relativamente baja, el crecimiento económico no ocurre de una manera sostenida, no se demandan los suficientes empleos; con la inflación, el desempleo y la pobreza surgen los conflictos sociales y las nuevas resoluciones políticas repiten las violaciones de las últimas reglas establecidas, lo que debilita nuevamente al ahorro y a la inversión.

2.5.6. La decadencia de Argentina, ya "naturalizada"

El formato de la reflexión pone el foco inicial en la contundente evidencia empírica de la decadencia de largo plazo de nuestro país, en consonancia con la denominada "hipótesis macroeconómica" que se desarrolló en la primera sección de esta reflexión. Actualmente Argentina genera un producto interno bruto (PIB) del orden de los 545.000 millones de dólares anuales, a precios corrientes. Con una población estimada en alrededor de 44 millones de habitantes, el producto per cápita resulta en 12.400 dólares por año. Una cuantía económica mediocre en términos relativos al mundo y a la misma región de Latinoamérica que integra.

El crecimiento económico argentino de los últimos alrededor de 100 años fue escaso. A modo de un análisis comparado, a principios del siglo XX el PIB por habitante de Argentina era alrededor de un +20 % superior al promedio de un conjunto de 23 países seleccionados en el mundo como homólogos por entonces, con similares expectativas de progreso económico. Actualmente, nuestro PIB per cápita apenas supera el 50 % de la media de esos mismos países, que están en el umbral de los 25.000 dólares por habitante y por año.

Un análisis más cercano en el tiempo, para el período de los años 1950-2015, indica que el PIB por habitante de Argentina solo se duplicó en ese lapso, mientras que simultáneamente el promedio de los países de Latinoamérica casi se cuadruplicó; evolucionando sus economías, desde otro nivel inicial, pero a un ritmo similar al de los EEUU y solamente algo inferior al que lo hizo la media de las naciones desarrolladas de la Europa occidental. Nuestra economía crece, pero lo hace a una tasa media anual del orden de la mitad de la cuantía del promedio de los países de nuestra región y del mundo desarrollado.

Esta divergencia con el crecimiento económico mundial y regional, el atraso relativo ya acumulado de nuestro país, encontraría su principal fundamento en la elevada volatilidad de las variaciones anuales del PIB de Argentina. Desde 1910 se sucedieron 10 crisis graves, con caídas anuales del PIB superiores al -5 %. Una ocurrencia promedio de 1 crisis grave cada poco más de 10 años.

A su vez, esos sucesivos y volátiles ciclos de crecimientos, recesiones, caídas y recuperaciones del PIB provocaron que, desde mediados del siglo XX hasta nuestros días, al menos 1 de cada 3 años nuestro país haya transcurrido en la situación de recesión económica, sin crecimiento del PIB.

La acumulación en el largo plazo de estas sucesivas y similares crisis, hicieron que la decadencia argentina se haya naturalizado. Y con ello, que los principales efectos negativos de las crisis, se transformen inmediatamente en sus renovadas y propias causas internas, en el clásico círculo vicioso que siempre se auto genera en la dinámica de las decadencias.

Identificamos, cuanto menos, 6 causas ínter relacionadas de la decadencia argentina, y verificamos que todas ellas afectan negativamente, y de una manera simultánea, a todos los factores de la producción nacional y a sus inter relaciones:

1) Una baja calidad de la gobernanza política. El primer efecto negativo es la gradual disminución de la calidad de la llamada "gobernanza democrática", esto es de la capacidad institucional de una república para alcanzar los acuerdos básicos mínimos y necesarios en una sociedad, que posibilita generar y sostener un proceso de desarrollo económico de largo plazo.

2) Una alta desconfianza interna y externa. Las periódicas crisis, ya

naturalizadas; las recurrentes expectativas negativas, que descuentan la elevada probabilidad de la ocurrencia de las próximas crisis y la referida pérdida gradual de la calidad de la gobernanza política, genera profundas y crecientes desconfianzas, tanto entre los diversos factores y sectores productivos (el campo versus la industria es un histórico conflicto argentino) como entre estos y el estado.

Además, estas desconfianzas internas se agravan por el frecuente contexto de las recesiones, de las caídas de la actividad económica o de un escaso crecimiento, que fortalece una errónea percepción que lo que pudiese ganar algún sector, necesariamente lo pierde otro.

Los riesgos de las expropiaciones por parte del estado, de los activos de las empresas y de los ahorros de las familias, ante los frecuentes contextos de crisis fiscales y los inmediatos intentos fallidos de consensos políticos, especialmente de los recurrentes programas de estabilización de las cuentas públicas, mantiene siempre relativamente alto el indicador llamado riesgo país", que incrementa la tasa de interés del capital y posterga las decisiones de inversión, tanto externa como interna, en especial de la llamada "hundida", que es aquella que, una vez efectuada, no puede ser retirada ni tiene usos productivos alternativos.

3) Una muy debilitada responsabilidad fiscal. Otra característica concurrente de la decadencia de nuestro país es la ausencia de un suficiente grado de responsabilidad fiscal del estado, que provocó que una continuamente creciente porción del gasto público, también creciente (el tamaño promedio del estado, desde los años 80, era del 30 % del PIB y en los últimos 15 años creció al 45 % del PIB), resulte improductivo, tanto en términos sociales y económicos, como desequilibrado, sin sus correlativos ingresos fiscales genuinos. Este desequilibrio persistente determina la desmesura de los déficits fiscales crónicos y crecientes.

Déficit que, a su vez, se constituye en el origen estructural del desequilibrio macroeconómico de Argentina. Las referidas graves crisis resultan de 2 grandes tipos: ya sea debido a una alta y creciente inflación doméstica, si la principal "solución"del desequilibrio fiscal fue la continua y excesiva emisión monetaria, sin la correspondiente demanda interna de pesos; o por la intempestiva cesación de los pagos a los acreedores internos y externos, si la herramienta de equilibrio fiscal adoptada fue la del continuo endeudamiento público.

4) Un insuficiente ahorro formal y, por ende, una escasa inversión interna. Esta causa, y probablemente también consecuencia, de la decadencia argentina, es la de una también crónica ausencia de un suficiente ahorro en el sistema financiero formal argentino y, por lo tanto, de una insuficiente inversión privada local.

El stock de ahorro argentino existe y está estimado en alrededor de un 50 % del PIB, pero el formalmente disponible solo alcanza a un 15 % del PIB, cuando los países de

la misma región registran mercados de capitales que van desde el 40 % a más del 100 % de sus PIB, como en Brasil y Chile respectivamente.

Consistentemente con ello, durante los últimos 30 años la inversión total promedio de Argentina resulta también del orden del 15 % del PIB, apenas superior a la que sólo alcanza para mantener operativo al stock del capital productivo ya instalado. Aquí también registramos otro escalón más de caída: en el periodo de los años 1960-1985 la inversión promedio en Argentina era del 25 % del PIB. Actualmente, solo un tercio de la inversión es pública y el resto es privada. Verificándose así que el referido crecimiento del estado se registró más sobre el consumo, donde alcanza a sus 2 tercios, que sobre la inversión.

Se estima que es necesaria una inversión anual de, al menos, unos +5 puntos porcentuales más del PIB, especialmente en la infraestructura de la energía y del transporte, para posibilitar un crecimiento económico sustentable en el largo plazo, del orden del +4 % del PIB por año; necesario a su vez, para demandar un +1 % de empleo, que es lo que crece la oferta de trabajo anualmente. Sin un mercado suficiente de capitales propios para el financiamiento productivo, surge la permanente dependencia del ahorro y de la inversión externa, como otro fuerte condicionamiento del crecimiento económico argentino.

5) Una muy baja inserción en el comercio exterior. Es recurrente la falta de una mayor inserción de la producción argentina en el comercio exterior. Hasta mediados del siglo XX las exportaciones de nuestro país explicaban el 2,5 % de las exportaciones mundiales, desde entonces, han disminuido al 0,5 %.

El bajo nivel de apertura de la economía argentina (las exportaciones más las importaciones de bienes y servicios de Argentina alcanzan sólo al 25 % de nuestro PIB y disponemos de acuerdos comerciales preferenciales sólo con el 10 % del PIB mundial) deriva en una baja productividad general y, de ella se desprenden los problemas de la escasa competitividad relativa de nuestro país.

En varios países de Latinoamérica su comercio exterior agregado ya alcanza al 50 % de sus PIB y tienen preferencias comerciales con más del 70 % del PIB mundial. Pero, en el caso de Argentina, no se trata sólo del problema de la reducida cuantía económica de nuestro comercio exterior, sino también de su muy baja complejidad, en términos tecnológicos, debido a su también baja participación en las cadenas globales de valor económico.

6) Un capital humano descuidado, las históricas y graves fallas de organización en los críticos sistemas de salud y de educación pública del capital humano, han derivado en otros desequilibrios muy importantes como el desempleo, la pobreza y la desigualdad.

2.5.7. Simultáneamente ¿trampas de bajo crecimiento y "zonas de confort" del subdesarrollo?

Como ya se refirió, estarían suficientemente caracterizadas las principales capacidades que permiten a una sociedad sostener un desarrollo previamente alcanzado. Pero, ¿cuantas y cuáles de esas condiciones también tienen la capacidad de contribuir con el referido previo "up grade" de la economía? El pasar de país emergente a desarrollado, mediante lo que podríamos denominar una especie de "start up" del crecimiento económico

A modo de un ejemplo, el equilibro fiscal es una condición necesaria para el desarrollo, pero claramente no resulta suficiente para alcanzarlo. Y, en el otro extremo: el status de subdesarrollo ¿se dirige necesariamente a un colapso, a la situación de un país fallido? O, ¿estas "trampas de bajo crecimiento", además de resultar serios obstáculos al desarrollo, también podrían operar simultáneamente, para algunos países subdesarrollados, como unas aparentes "zonas de confort"? Obviamente que la calidad de vida declina gradualmente, con el crecimiento económico reducido, pero lo hace generación tras generación, resistiendo a los cambios tecnológicos, que siempre son contexto político dependientes y resultan postergados.

Los conocimientos de esas sociedades no se adecuan a los cambios porque estos directamente allí no ocurren, las instituciones tampoco se re formulan, no parecen necesarias porque sus economías se cierran y se aíslan de la siempre riesgosa evolución.

2.5.8. Algunas conclusiones

La historia señala, como antecedentes de estas rígidas inercias presentadas, que antes de los primeros "despegues económicos" de los países actualmente avanzados, estos también habían transcurrido por muy prolongados períodos estacionarios, que hoy serian claramente referidos como estadios de subdesarrollo.

Incluso esos extensos períodos ocurrieron aun cuando en muchos de esos países ya se habían generado algunas de las condiciones que luego serían reconocidas como las favorables para el desarrollo: con gobiernos que, si bien eran aún feudales, pero disponían de reglas muy estables en el largo plazo, lo que otorgaba certidumbre a la producción y al comercio.

Los gobiernos atravesaban, inevitablemente, una gradual disminución de la discrecionalidad de su poder político, que inicialmente estaba solo basado en la arbitraria coerción por el temor. Pero se mantenía aún la vigencia de un muy antiguo "pacto social": el de trocar los tributos al gobierno por la certidumbre de la defensa exterior y de la seguridad pública interior, entre otros arreglos institucionales, tanto explícitos como implícitos.

En general, las reglas del poder político de entonces, aun cuando se reiteran, eran de una muy opinable calidad, tenían las virtudes de resultar relativamente claras de interpretar y de la certeza de disponer de su validez en el largo plazo. Asimismo, el poder político derivado de las religiones también contribuía con aquel sistema estable, que podríamos hoy denominar como de una "regulación social".

Inclusive, aquellos países, más adelante avanzados, aún como emergentes ya habían comenzado a acumular una dotación de capital productivo, en materia de infraestructura de transporte y energía, y de talentos humanos; el trueque había quedado atrás y la economía ya era monetaria, entre otras varias instituciones de la época.

No habría necesariamente un crucial dilema para los países hoy considerados como emergentes de "crecimiento económico y desarrollo o de país fallido". El subdesarrollo también podría resultar sustentable, basándose principalmente en los periódicos ciclos de precios favorables de los recursos naturales, pese a ser un factor que gradualmente pierde vigencia, pero en el otro mundo: en el de los países modernos.

2.5.9. Bibliografía

Rostov, W. (1967), "Las etapas del crecimiento económico", Madrid, editorial Alianza.

Grondona, Mariano (1999), "Las condiciones culturales del desarrollo económico", Buenos Aires, editorial Ariel-Planeta.

Tommasi, Mariano y Spiller, Pablo, directores (2000), "Las fuentes institucionales del desarrollo argentino", Buenos Aires, editorial Eudeba-pnud.

Helpman, Elhanan (2004), "El misterio del crecimiento económico", Barcelona, editorial Antoni Bosch.

Gerchunoff, Pablo y Llach, Lucas (2006), "El ciclo de la ilusión y el desencanto", Buenos Aires, editorial Ariel-Planeta.

Llach, Juan José (2010), "En busca de los acuerdos perdidos", Buenos Aires, editorial Temas-IAE.

Sevares, Julio (2010), "Porqué crecieron los países que crecieron", Buenos Aíres, editorial Edhasa.

Llach, Juan José y Lagos, Martín (2011), "Claves del retraso y del progreso de la Argentina", Buenos Aires, editorial Temas.

Fanelli, José María (2012), "La Argentina y el desarrollo económico en el siglo XXI, ¿cómo pensarlo?, ¿qué tenemos?, ¿qué necesitamos?", editorial Siglo XXI.

Acemoglu, Daron y Robinson, James (2013), "¿Porque fracasan los países?", Buenos Aires, editorial Ariel.

Llach, Juan José y Lagos, Martín (2016), "El país de las desmesuras", Buenos Aires, editorial El Ateneo.

3. Área Disciplinar Contable

3.1. Los desafíos de la disciplina y la profesión contable ante un contexto de inestabilidad monetaria

Autor: Mgter. Mario César Corán

3.1.1. Resumen

El objetivo del presente trabajo de investigación es exponer cuales son los principales desafíos que enfrenta la disciplina y la profesión contable ante un contexto de inestabilidad monetaria (inflación o deflación).

Para ello, se ha considerado conveniente realizar previamente algunas aclaraciones para una comprensión cabal de ciertos conceptos y temas que resultan clave para una interpretación adecuada e integral de este trabajo.

El desarrollo de cada uno de los desafíos implica su explicación técnica basada en la doctrina contable, las normas contables argentinas y las normas internacionales de información financiera, para concluir, en cada caso, con una propuesta para su solución.

3.1.2. Aclaraciones previas

Para una mejor comprensión de los desafíos y propuestas para su solución que se presentan a la disciplina y el profesional contable en un contexto inflacionario, he creído oportuno aclarar previamente los siguientes conceptos o temas: a) desafío; b) disciplina y profesional contable; c) contexto de inestabilidad monetaria; d) el modelo contable; e) los efectos de la inflación sobre la información contable.

3.1.3. Desafío

Según el diccionario de la Real Academia Española, la definición de desafío es:

1. Acción y efecto de desafiar.
2. Rivalidad, competencia.

A su vez, los significados de desafiar son:

1. Retar, provocar a singular combate, batalla o pelea.
2. Contender, competir con alguien en cosas que requieren fuerza, agilidad o destreza.
3. Afrontar el enojo o la enemistad de alguien contrariándolo en sus deseos o acciones.
4. Enfrentarse a las dificultades con decisión.
5. Dicho de una cosa: Competir, oponerse a otra.
6. Romper la fe y amistad que se tiene con alguien.

A los propósitos de este trabajo, se va utilizar la definición de desafiar en el sentido de enfrentarse a las dificultades con decisión.

3.1.4. Disciplina y profesión contable

Se define como disciplina contable a aquella que investiga, estudia, elabora y analiza bajo todas sus formas, todo lo referente al sistema de información contable en relación con su: a) sujeto activo, b) materia administrable, c) vinculación con proceso de enseñanza-aprendizaje disciplinario y d) articulación con la profesión y el profesional contable, sus roles y su perfil.

De esta definición se extraen cinco conceptualizaciones vinculadas y/o relacionadas con la disciplina y el profesional contable, a saber:

1. Sistema de información contable: es un proceso de comunicación de datos cuantificables, medibles, mensurables, en términos de una determinada unidad de medida, moneda, por ejemplo.
2. Sujeto activo del sistema de información contable: es alguien, individuo o conjunto de individuos identificables, sobre quien o quienes el sistema de información contable actúa e interviene, recibiendo y/o captando información proveniente de su accionar como hombre económico, a los efectos de procesar y/o elaborar la misma, informándola y comunicándola para permitir y/o favorecer un adecuado proceso de toma de decisiones y resolución de problemas (la condición de adecuada está vinculada con las pautas de eficiencia, eficacia y sustentabilidad). Se lo denomina genéricamente organización.
3. Materia administrable del sistema de información contable: es la información (todo conocimiento, entendimiento, inteligencia o razón natural, susceptible de ser comunicado, que permite ampliar o precisar el juicio o la comprensión, respecto de algo o de alguien).
4. Proceso de enseñanza-aprendizaje de la disciplina: Desde el enfoque del docente, la elección de que enseñar se conformará a partir de la definición de la disciplina

en particular. Aquí aparece la importancia crucial en definir el dominio de la contabilidad con su "ser, saber y hacer" y su versión didáctica consiguiente (2).

5. Articulación de la disciplina con el profesional y la profesión:

   a) El rol del profesional contable: el profesional contable competente tendrá funciones que lo involucren con toda actividad y proceso de la organización donde se requiera una toma de decisión, a los efectos de aportar ex ante, la información necesaria para un decisión eficaz, eficiente y sustentable, y ex post, para realizar el control de la gestión y la evaluación del desempeño.

   b) El perfil del graduado contable: el desempeño del graduado contable estará vinculado con la actividad de las organizaciones privadas y públicas, cualquier sea su forma jurídica, con o sin fines de lucro y en relación con contexto en que éstas se desenvuelven.

El vínculo del graduado con las organizaciones podrá desarrollarse y/o desenvolverse:

1. desde adentro de las mismas y
2. desde afuera como profesional independiente.

Para ello se debe tener:

- a) conocimientos teóricos y técnicos,
- b) formación y experiencia práctica y
- c) compromiso ético.

Con el objeto de:

1. Administrar el sistema de información contable de las organizaciones.
2. Actuar en el rol de asesor o consultor en temas específicos que la organización le requiera o demande.
3. Actuar en la docencia, la educación y la investigación, esta última dentro de las universidades o en las organizaciones profesionales.

(1) Ostengo, Héctor; El Sistema de Información Contable; Editorial Osmar D. Buyatti; Buenos Aires, Argentina; Páginas 9, 10, 29, 30, 31.

(2) Seltzer, Juan Carlos; Contabilidad y Docencia; Revista Lúmina; Manizales, Colombia; Página 154.

3.1.5. Contexto de inestabilidad monetaria

Desde el punto de vista macroeconómico, un contexto o entorno es estable cuando está caracterizado por la ausencia de grandes variaciones en el nivel de la producción, el ingreso y el empleo, junto con poca o nula inflación o deflación (variación de precios).

La estabilidad económica se refleja en la constancia o escasa variación en el tiempo de tres aspectos conceptualmente independientes aunque económicamente relacionados:

- Nivel de empleo
- Nivel general de precios
- Equilibrio fiscal.

De acuerdo a lo expresado anteriormente, la poca o nula variación en el nivel general de los precios es una de las características de la estabilidad económica.

Por el contrario, cambios en el nivel general de los precios (inflación o deflación) son una de las causas de la inestabilidad económica. Se define a la Inflación (deflación) como el crecimiento (decrecimiento) continuo y generalizado de los precios de los bienes y servicios y factores productivos de una economía a lo largo del tiempo.

Nótese que se hace mención a:

- un proceso continuo: según el Lic. Ramón Díaz (UNSE), determinar con precisión la duración del período a partir de la cual la suba continuada de los precios constituye un proceso inflacionario es materia controvertible, no hay un límite exacto; se podría hablar, si dicho período no es prolongado, de golpe inflacionario;
- un proceso generalizado: no se trata del cambio en el precio específico de un bien o de un conjunto de bienes en particular, por importantes que éstos fueren en la composición de la canasta de consumo familiar; subas de precios se dan permanentemente en la medida que una economía se mantiene activa; el punto es que no siempre el promedio de los precios ascenderá, ya que bien puede darse el caso que mientras unos precios suban, otros bajen de manera compensatoria como consecuencia de desplazamientos de la demanda entre mercados de distintos bienes (se compra o demanda más de un bien, su precio sube; se demanda menos de otro, su precio baja) o de cambios tecnológicos que bajen costos y se traduzcan en mayor oferta y menores precios de un conjunto significativo de bienes que neutralicen los aumentos de otros bienes; en ambos casos el nivel general de precios (promedio) se mantendría relativamente estable y en consecuencia no correspondería hablar de inflación (Lic. Ramón Díaz - UNSE).

Si bien es cierto que existen distintas teorías para explicar las causas de la inflación (inflación por exceso de demanda, inflación de costos, inflación estructural, etc.) voy a recurrir a la Teoría Cuantitativa del Dinero para analizar el origen de este fenómeno.

Esta teoría establece la existencia de una relación directa entre la cantidad de dinero y el nivel de precios de una economía. Utiliza como fórmula general la siguiente ecuación:

$$MV=PT$$

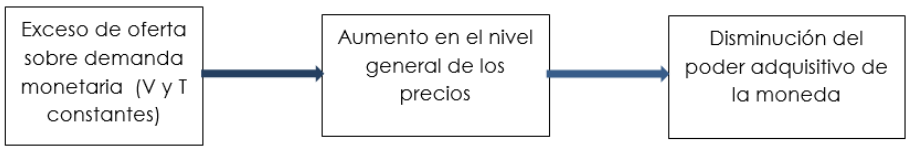
donde:

- M = cantidad de dinero
- V = velocidad de circulación del dinero o número de veces que el dinero cambia de manos.
- P = nivel de precios
- T = Volumen de transacción o nivel de producción (cantidad de bienes y servicios o flujo de renta real)

A esta ecuación se le conoce como ecuación de cambio o ecuación de Fisher, donde se indica que el valor de las transacciones que se realizan en la economía debe de ser igual a la cantidad de dinero existente en dicha economía por la cantidad de veces que el dinero cambia de mano es decir la velocidad de circulación del dinero.

En el supuesto de que V y T permanezcan constantes, las variaciones en la cantidad de dinero u oferta monetaria (M) repercuten en el nivel de los precios de forma directamente proporcional.

La relación de causalidad sería la siguiente:



Este excedente de la oferta monetaria (M) sobre la demanda monetaria se produce como consecuencia de la creación de dinero por parte de:

- Bancos Centrales: emisión de moneda y billetes
- Bancos Comerciales: expansión de los depósitos y créditos bancarios o creación secundaria de dinero.

En nuestro país el rol del Banco Central en la creación de dinero es mucho más significativo que el que le corresponde a los Bancos Comerciales como consecuencia de la baja participación de los créditos como porcentaje del PBI.

Por otra parte, el Banco Central de la República Argentina debe emitir dinero para financiar el déficit del Sector Público Nacional. Esta permanente necesidad de emisión de dinero provoca excedentes sobre la demanda monetaria causando incrementos en el nivel general de precios.

Comprendido el concepto de un contexto de inestabilidad monetaria, veamos a continuación como ha sido caracterizado ese contexto por las Normas Contables Argentinas (NCA) y por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Normas Contables Argentinas (NCA)
Las normas contables argentinas establecen cinco parámetros, entre otros, para caracterizar el contexto como inflacionario. Los primero cuatro son de carácter cualitativo mientras que el quinto es cuantitativo y es el que más influye en la definición del contexto.

Dichos parámetros son:

a) corrección generalizada de los precios y/o de los salarios;

b) los fondos en moneda argentina se invierten inmediatamente para mantener su poder adquisitivo;

c) la brecha existente entre la tasa de interés por las colocaciones realizadas en moneda argentina y en una moneda extranjera, es muy relevante;

d) la población en general prefiere mantener su riqueza en activos no monetarios o en una moneda extranjera relativamente estable.

e) que la tasa acumulada de inflación en tres años, considerando el índice de precios internos al por mayor, del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC), alcanza o sobrepasa el 100 %.

Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)
Las NIIF también establecen cinco parámetros (la enumeración no es exhaustiva) para caracterizar el contexto como hiperinflacionario. Los primero cuatro son de carácter cualitativo mientras que el quinto es cuantitativo.

Ellos son:

a) la población en general prefiere conservar su riqueza en forma de activos no monetarios, o bien en una moneda extranjera relativamente estable; además, las cantidades de moneda local obtenidas son invertidas inmediatamente para mantener la capacidad adquisitiva de la misma;

b) la población en general no toma en consideración las cantidades monetarias en términos de moneda local, sino que las ve en términos de otra moneda extranjera relativamente estable; los precios pueden establecerse en esta otra moneda;

c) las ventas y compras a crédito tienen lugar a precios que compensan la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento, incluso cuando el periodo es corto;

d) las tasas de interés, salarios y precios se ligan a la evolución de un índice de precios; y

e) la tasa acumulada de inflación en tres años se aproxima o sobrepasa el 100 %.

3.1.6. El modelo contable

Un modelo contable es el conjunto combinado de técnicas contables coordinadas, que tienen como objetivo brindar información útil sobre algún aspecto del sistema de información contable, con el mayor grado de acercamiento posible a la realidad económica.

El modelo contable está conformado por cuatro parámetros:

a) El capital a mantener: enfoque financiero u operativo

b) La unidad de medida: general o particular

c) Los criterios de medición de activos y pasivos: valores corrientes o históricos

d) Niveles de desagregación de la información contable (o bases mínimas de exposición de dicha información): informes para uso externo (estados contables) o reportes para uso interno (informes de gestión).

El modelo contable establecido por las normas contables argentinas para los tres primeros parámetros citados anteriormente, es el siguiente:

1. Capital a mantener: enfoque financiero
2. Unidad de Medida: homogénea salvo que el contexto sea estable en cuyo caso se utilizará la moneda nominal
3. Criterios de medición de activos y pasivos: teniendo en cuenta el destino más probable de los activos y la intención y posibilidad de cancelación inmediata de los pasivos, valores corrientes o valores históricos.

A su vez, el modelo contable definido por las NIIF establece que:

1. Capital a mantener: no está definido el criterio aunque en la mayoría de los países se utiliza el enfoque financiero.

2. Unidad de medida: la moneda funcional salvo que el contexto sea hiperinflacionario en cuyo caso se deberá reexpresar la moneda.
3. Criterios de medición de activos y pasivos: la mayoría de los rubros se mide a valores corrientes (valor razonable).

3.1.7. Los efectos de la inflación sobre la información contable

Las distorsiones que provoca la inflación en la información contable son, entre otras, las siguientes (3):

- Afecta la homogeneidad de los informes contables, al no permitir: a) la comparación de datos procesados dentro de un mismo informe contable referido a un instante de tiempo; b) la comparación de distintos informes contables de la misma organización pero referidos a dos o más períodos de tiempo; c) la comparación entre informes contables de diferentes organizaciones.
- Afecta la agregabilidad de los ingresos y egresos y su correspondiente correlación.
- Imposibilidad de obtener un resultado global del ejercicio ante la inadecuada medición del Capital a Mantener ya que este último estará expresado en moneda de distinto poder adquisitivo que la que corresponde a la riqueza de cierre. Recordemos que, adoptado el concepto de Capital a Mantener Financiero, el resultado del período será igual a la diferencia entre el Patrimonio Neto de Cierre y el Capital a Mantener, neto de financiación externa propia.
- Inconsistencias en la información contable referida a activos y pasivos ya que no se podrán agregar los quantums de cada uno de ellos al estar expresados en moneda de distinto poder adquisitivo como consecuencia de su distinta naturaleza y comportamiento.
- Problemas en las mediciones contables de cuentas a cobrar y pagar ya que: a) en épocas de inestabilidad, los intereses nominales contienen un sobreprecio como cobertura a la inflación que sería necesario cuantificar para determinar el interés en términos reales; b) estas coberturas provocan que estas partidas queden medidas en moneda de su instante de vencimiento, es decir, a fecha futura.

A las distorsiones comentadas precedentemente, me permito agregar las que siguen:

- Se generan egresos e ingresos por el mantenimiento de activos y pasivos cuyo poder de compra disminuye como consecuencia de la inflación y que debieran ser cuantificados y registrados por el sistema de información contable; en el caso de los activos, esto implica un egreso ya que es un activo consumido; en el caso de los pasivos, implica un ingreso ya que es un pasivo consumido.

- El Impuesto a las Ganancias se aplica sobre utilidades puramente nominales y no reales ya que, en un contexto inflacionario y suponiendo que el total de los activos del ente supere el total de sus pasivos, el efecto de la inflación sería una pérdida en términos netos que, obviamente, disminuiría la utilidad en moneda nominal. Esto lleva a que, en la práctica, los contribuyentes deban tributar a una tasa efectiva mucho mayor que la fijada por la ley del citado impuesto.

(3) Ostengo, Héctor, "Moneda y Contexto". En: La Moneda Funcional en un Contexto Inestable. Buenos Aires: Osmar Buyatti – Librería Editorial, 2011, p. 73-75

3.1.8. Primer desafío: el cambio de la unidad de medida

Cuando el contexto es de inestabilidad monetaria, es decir que existe aumento (inflación) o disminución (deflación) en el nivel general de los precios, y a fin de evitar las distorsiones que dicha inestabilidad monetaria causa en la unidad de medida utilizada (moneda nominal o funcional, según sea el caso), es imprescindible reemplazar la moneda nominal por la moneda homogénea (si es que se desea seguir utilizando la unidad de medida general).

Recordemos que la unidad de medida se clasifica en:

a) General: la moneda curso legal en el país; a su vez, se clasifica en nominal y homogénea

   a.1) La moneda nominal es la que tiene distintos poderes de compra correspondientes a cada instante de la medición.

   a.2) La moneda homogénea es la que detenta un poder de compra equivalente al instante de cierre o al de la medición.

b) Particular: el precio específico de un bien o de un servicio, una moneda relativamente estable, un índice de precios específicos, etc.

marco de las NIIF se establece que si la moneda funcional es la moneda de una economía hiperinflacionaria, los estados financieros de la entidad se reexpresarán de acuerdo con la NIC 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias.

Resulta muy importante entender que el cambio de moneda nominal a moneda homogénea (o moneda reexpresada en el caso de las NIIF) tiene efectos sobre los otros dos parámetros ya que (4):

- el capital a mantener será el financiero pero medido en moneda homogénea
- la medición al costo de activos y pasivos no financieros debe reconocer la variación el cambio en el poder adquisitivo de la moneda (medido a través del Índice de Precios Internos Mayoristas del INDEC).

Con relación a esto último, corresponde aclarar que:

- la medición de los activos y pasivos (a su costo o a valores corrientes) es un problema de criterio de medición, no es un problema de unidad de medida.
- las NCA (y también las NIIF) llaman a estas partidas medidas al costo reexpresado como no monetarias lo que es un error, ya que todas las partidas que componen la información contable están expresadas en moneda (por la aplicación del modelo contable vigente), por lo tanto, todas ellas son monetarias.
- tanto la RT 6 (NCA) como la NIC 29 (NIIF) hacen mención que, uno de los pasos para la reexpresión de las partidas, es justamente la necesidad de reexpresar aquellas partidas que están en moneda de fecha anterior a la del cierre del ejercicio, sin aclarar que este paso está vinculado a la necesidad de solucionar un problema de medición al costo de ciertos activos y pasivos, confundiendo un problema de medición con un problema de unidad de medida, cuando el objetivo central de ambas normas debería ser el establecimiento de un procedimiento para la homogeneización de la unidad de medida.
- es un error expresar que hay partidas que no están expuestas a la inflación ya que, al estar todas ellas expresadas en moneda, todas y cada una de las mismas sufren el efecto del cambio en el nivel general de precios.

A modo de síntesis, este primer desafío consiste en entender que:

- se está en presencia de un problema de la unidad de medida que es imprescindible solucionar;
- el cambio de la unidad de medida produce efectos sobre los parámetros del capital a mantener y el criterio de medición de costo histórico;
- que la medición de ciertas partidas no financieras a costo histórico reexpresado resuelve el problema de criterio de medición de esas partidas lo que no significa que no estén expuestas a la inflación.
- que el cambio en el nivel general de los precios afecta a todas las partidas de la igualdad contable ya que todas están expresadas en moneda.

(4) Ostengo, Héctor, "Conceptualización de los Modelos Contables". En: La Moneda Funcional en un Contexto Inestable. Buenos Aires: Osmar Buyatti – Librería Editorial, 2011, p. 23-32

3.1.9. Segundo desafío: Caracterizar adecuadamente el contexto de inestabilidad monetaria

La experiencia indica que la simple enumeración de parámetros cualitativos para determinar un contexto económico signado por inestabilidad monetaria (como los

establecidos originalmente por la RT 17 en su oportunidad) no es una herramienta adecuada por lo siguiente:

- no se establece que indicador cuantitativo o de otro tipo se utilizará para la medición de cada parámetro cualitativo;
- no se indican los límites que tales parámetros deberían sobrepasar para que actúen como evidencia empírica del contexto inestable;
- no se determina que peso específico tendrá cada parámetro sobre el total;
- se trata de un listado de parámetros meramente enunciativo ya que pueden haber otros;

La NIC 29, por su parte, y ahora la RT 17 (modificación mediante por la RT 39) indican un parámetro del 100 % de inflación en los últimos tres ejercicios, además de otras pautas cualitativas, para la caracterización de un contexto hiperinflacionario (según la NIC 29) e inflacionario (según la RT 6).

Es dable observar que ambas normas hacen referencia al caso de un contexto inflacionario (o hiperinflacionario) y no al escenario opuesto, es decir, la ocurrencia de deflación. El problema radica que, en ambos casos, se debería cambiar la moneda nominal por la moneda homogénea. El fundamento de esto último es que, tanto en inflación como deflación, se producen cambios en el nivel general de los precios que modifican el poder de compra de la moneda.

También resulta muy llamativo que la norma argentina (RT 17) utilice el mismo parámetro cuantitativo para la definición de un contexto inflacionario, que el fijado por la norma internacional (NIC 29) para un contexto hiperinflacionario.

La inflación y la hiperinflación se diferencian por su grado. Reitero que la definición de Inflación es el crecimiento continuo y generalizado de los precios de los bienes y servicios y factores productivos de una economía a lo largo del tiempo. Hiperinflación es una inflación extraordinariamente elevada.

Se podrá discutir si una tasa acumulada durante tres ejercicios del 100 % es lo suficientemente elevada para ser considerada como hiperinflación. Pero lo que debería estar más allá de toda discusión es que esperar hasta la materialización de ese parámetro para recién comenzar a solucionar el problema de la unidad de medida, provoca que la información contable producida durante el interregno no sea útil para la toma de decisiones y el control de la gestión.

Dicho en otras palabras, el remedio llegará demasiado tarde. Este problema se agiganta cuando, aun tomando la pauta del 100 % acumulada de inflación al cabo de tres años, no se reinicia en nuestro país el proceso de reexpresión de la moneda en su debida oportunidad.

A tal fin, observemos en el cuadro a continuación las tasas acumuladas de inflación de los últimos tres años (ejemplo: los datos del año 2010 reflejan la tasa acumulada del 2008, 2009 y 2010), considerando distintos índices de precios:

Años	Índice Precios Internos Mayoristas del INDEC (IPIM)	Índice Precios Consumidor Privado (IPC)	Índice Precios Consumidor (IPC) Provincia de San Luis
2010	37,5	76,8	81,49
2011	42,3	75,1	56,59
2012	46,0	93,8	92,62
2013	46,3	97,0	100,07
2014	66,6	124,4	128,21
2015 (a)	62,8	124,4	141,31

Fuente: INDEC, Gobierno de la Provincia de San Luis y estimaciones privadas. a) No se publicaron los datos correspondientes a noviembre y diciembre de 2015.

De la lectura del cuadro anterior se puede concluir que:

- Si se toman los datos del IPIM del INDEC, hasta fin del 2015 no se habría cumplido con la pauta cuantitativa. Es necesario tener presente que los valores publicados por el INDEC desde enero de 2006 hasta diciembre de 2015 no son confiables.
- Si se toman las estimaciones privadas del IPC, desde fin del 2014 se tendría que haber reanudado el proceso de homogeneización de la unidad de medida.
- Si se toman los datos del IPC San Luis, dicho proceso de homogeneización debería haberse reanudado desde fin del 2013.

Ahora bien, la Junta de Gobierno de la FACPCE ha determinado que, a pesar de la sensible subestimación de los datos del INDEC, y considerando las variaciones porcentuales del IPC de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA) para noviembre y diciembre de 2015, la pauta cuantitativa del 100 % acumulado al cabo de tres ejercicios se ha cumplido en el mes de mayo de 2016.

Consecuente con ello, la Junta de Gobierno de la FACPCE dictó una serie de resoluciones indicando que el proceso de homogeneización debía reiniciarse para los ejercicios anuales cerrados hasta el 31 de marzo de 2017. Luego prorrogó esa fecha para los ejercicios anuales cerrados desde el 1º de diciembre de 2017. No obstante ello, no se ha recomenzado en la práctica a utilizar la moneda homogénea.

Conclusión: en nuestro país seguimos usando la moneda nominal no obstante el contexto claramente inflacionario, con los consiguientes efectos distorsivos en la información contable. Reitero mi opinión que adoptar una pauta cuantitativa del 100 % acumulado de inflación durante los últimos tres ejercicios representa un umbral demasiado laxo para recién reiniciar el proceso de homogeneización de la moneda. La información contable producida durante esos tres años para uso interno y externo no sería útil para la toma de decisiones y el control de la gestión.

En función de lo expresado anteriormente, se requiere de la adopción de nuevos parámetros para la caracterización del contexto de inestabilidad monetaria que permitan solucionar cuanto antes el problema de la unidad de medida causado por la inflación o la deflación.

Con esa finalidad, se propone el siguiente disparador:

Parámetro Cuantitativo:
Establecer como pauta objetiva una variación anual del Índice de Precios Internos Mayoristas (IPIM) que publica el INDEC de hasta el 5 % (positiva o negativa), o una variación en los dos últimos años de este mismo índice de hasta el 5 % (positiva o negativa), lo que ocurra antes, para aceptar como criterio alternativo que la moneda nominal de curso legal se utilice como unidad de medida para la preparación de la información contable.

Tasas anuales de inflación (o deflación) de aquellos países cuyas monedas son relativamente estables, para el período comprendido entre el 2007 y 2016:

TASAS ANUALES DE INFLACIÓN Y DE DEFLACIÓN										
Países	**2007**	**2008**	**2009**	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**
Alemania	**3,148 %**	1,126 %	0,810 %	1,305 %	1,982 %	2,041 %	1,420 %	0,188 %	0,281 %	1,682 %
Austria	**3,627 %**	1,324 %	1,027 %	2,311 %	3,174 %	2,780 %	1,838 %	1,035 %	1,019 %	1,390 %
Bélgica	3,091 %	2,629 %	0,261 %	3,102 %	**3,495 %**	2,223 %	0,966 %	**-0,379 %**	1,500 %	2,030 %
Canadá	**2,377 %**	1,161 %	1,324 %	2,352 %	2,298 %	0,832 %	1,238 %	1,467 %	1,606 %	1,502 %
Estados Unidos	**4,081 %**	0,091 %	2,721 %	1,496 %	2,962 %	1,741 %	1,502 %	0,756 %	0,730 %	2,075 %
Finlandia	2,637 %	**3,425 %**	**-0,582 %**	2,852 %	2,899 %	2,358 %	1,606 %	0,474 %	-0,239 %	1,030 %
Francia	**2,589 %**	1,003 %	0,908 %	1,767 %	2,466 %	1,335 %	0,692 %	0,060 %	0,180 %	0,610 %
Gran Bretaña	2,115 %	3,107 %	2,831 %	3,730 %	**4,195 %**	2,712 %	1,991 %	0,502 %	0,200 %	1,595 %
Italia	2,605 %	2,240 %	1,023 %	1,880 %	**3,287 %**	2,306 %	0,657 %	0,000 %	0,093 %	0,487 %
Japón	0,696 %	0,395 %	**-1,672 %**	-0,400 %	-0,201 %	-0,101 %	1,618 %	**2,361 %**	0,100 %	0,301 %
Luxemburgo	**3,357 %**	1,086 %	1,797 %	2,776 %	3,179 %	2,317 %	1,542 %	**-0,613 %**	1,093 %	1,131 %
Noruega	2,785 %	2,135 %	2,010 %	2,758 %	0,153 %	1,378 %	2,039 %	2,035 %	2,333 %	**3,469 %**
Países Bajos	1,871 %	1,944 %	1,108 %	1,934 %	2,383 %	**2,900 %**	1,700 %	0,700 %	0,700 %	1,000 %
Suecia	**3,453 %**	0,901 %	0,575 %	2,338 %	2,288 %	-0,054 %	0,137 %	**-0,314 %**	0,051 %	1,741 %
Suiza	**2,004 %**	0,701 %	0,283 %	0,520 %	-0,715 %	-0,434 %	0,067 %	-0,328 %	**-1,208 %**	-0,007 %
Fuente: Banco Mundial		En color rojo (azul) la tasa máxima anual de inflación (tasa máxima anual de deflación) de cada país.								

Como es dable observar, la tasa anual máxima de inflación para dicho lapso de tiempo se registró en Gran Bretaña en el año 2011 con un 4,195 %, mientras que la tasa máxima anual de deflación correspondió a Japón en el año 2009 con un -1,672 % en el período considerado.

Es importante destacar que se ha tomado el Índice de Precios al Consumidor de

esa canasta de naciones, en lugar del Índice de Precios Mayoristas, a efectos de poder utilizar una herramienta más homogénea de medición del cambio en el poder adquisitivo de sus monedas en todos ellos.

Tomando en consideración el máximo valor absoluto del período analizado (4,195 %), el parámetro de una tasa anual de hasta el 5 % (positiva o negativa) para determinar que un contexto es inestable, se encuentra en línea con la realidad en materia de estabilidad monetaria del universo de países antes mencionado. Por otra parte, esta propuesta es lo suficientemente exigente como para proceder a la homogeneización de la unidad de medida tan pronto como haga falta.

En caso que en un año no se alcanzara la tasa anual de hasta el 5 %, la comprobación se debiera hacer con el acumulado de los dos últimos años para saber si no se supera dicha pauta cuantitativa.

Resumiendo, este segundo desafío implica:

- Comprender que el problema de la unidad de medida no solo es causado por la inflación sino también por la deflación.
- Que no es lo mismo inflación que hiperinflación.
- Que resulta necesario sustituir los parámetros establecidos por las NCA y las NIIF por el indicado precedentemente.

3.1.10. Tercer desafío: solucionar la falta de homogeneización de la unidad de medida durante el período en el que el contexto fue inestable pero no fue reconocido como tal

Cuando ha transcurrido un determinado período en el que el contexto fue de inestabilidad monetaria pero no fue reconocido como tal, nos enfrentamos a los siguientes inconvenientes como consecuencia de la falta de solución al problema de la unidad de media:

1. No se reconoció el efecto de la inflación/deflación, sobre los activos y pasivos, con lo que el resultado del ejercicio no es real. Consecuentemente, se pueden haber tomado decisiones sobre resultados puramente nominales (por ejemplo, distribución de dividendos).
2. Las partidas activas y pasivas no financieras medidas a costo histórico están incorrectamente valuadas.
3. Las partidas representativas del patrimonio neto están expresadas en moneda de distinto poder adquisitivo.

Por lo expresado anteriormente, llegamos a la conclusión que la información contable producida en ese período no tiene el carácter de definitiva sino que es provisoria

ya que, cuando se reinicie el procedimiento de homogeneización de la moneda, se deberá dar una solución de manera retroactiva.

¿Por qué motivos se puede haber llegado a esta situación de transitar por un contexto inestable sin solucionar el problema de la unidad de medida?

Por lo siguiente:

a) Laxitud de los parámetros utilizados para caracterizar el contexto inestable (por ejemplo: 100 % de inflación acumulada durante los últimos tres ejercicios)

b) Exigencias legales que impiden la presentación de estados contables en moneda homogénea (por ejemplo: Decreto PEN 664/03)

c) Manipulación de los datos correspondientes al IPIM del INDEC que produjeron una subestimación de la inflación (como ocurrió entre el año 2006 y 2015).

Por lo tanto, al reiniciar en un determinado instante el proceso de homogeneización de la moneda, debemos solucionar los tres inconvenientes antes mencionados a fin de que todas las partidas del activo, pasivo y patrimonio neto estén en moneda homogénea de ese instante. De lo contrario, el capital a mantener de inicio estaría incorrectamente determinado con el consiguiente efecto posterior en la determinación del resultado.

Para ello, es necesario aplicar un procedimiento no previsto en las normas contables actuales, por lo que formulo la siguiente propuesta que consta de los siguientes pasos:

PRIMER PASO:
a) Identificación de las partidas activas y pasivas al cierre del ejercicio inmediato anterior que no están medidas en moneda de cierre; b) corregir la medición de aquellas partidas activas y pasivas que no están medidas en moneda de cierre, usando como contrapartida AREA (neto del efecto del Impuesto a las Ganancias).

SEGUNDO PASO:
Reexpresar al cierre del ejercicio inmediato anterior las partidas del patrimonio neto (salvo aquellas que deban quedar en moneda nominal), con excepción de Resultados no Asignados, usando como contrapartida AREA).

TERCER PASO:
Determinar el nuevo monto del total del activo y pasivo al cierre del ejercicio anterior, una vez que se han realizado las correcciones indicadas en el paso primero.

CUARTO PASO:
Calcular el nuevo importe del total del patrimonio neto al cierre del ejercicio anterior por diferencia entre el total del activo y el total del pasivo al cierre obtenido en el paso tercero.

QUINTO PASO:
Obtener el total de las partidas del patrimonio neto reexpresadas y aquellas que deban

quedar en moneda nominal en función de lo previsto en el paso segundo.

SEXTO PASO:
Determinar el nuevo saldo final de la cuenta Resultados no Asignados por diferencia entre los totales calculados en los pasos cuarto y quinto.

SÉPTIMO PASO:
Corregir el saldo final de la cuenta Resultados no Asignados por la diferencia entre el importe calculado en el sexto paso y el monto que figura en la información contable de cierre del ejercicio inmediato anterior, usando como contrapartida la cuenta AREA (neto del efecto del Impuesto a las Ganancias).

En síntesis, este tercer desafío implica:

- comprender que la información contable producida en un contexto inestable pero no reconocido como tal, es siempre provisoria pues no se solucionó oportunamente el problema de unidad de medida;
- que para reiniciar el procedimiento de homogeneización de la moneda, se debe lograr que todas las partidas del activo, pasivo y patrimonio neto al inicio estén expresadas en moneda homogénea de ese instante;
- que es necesario corregir el saldo al inicio de la partida de Resultados no Asignados (neto del efecto del Impuesto a las Ganancias).

3.1.11. Cuarto desafío: implementación de un procedimiento que permita solucionar el problema de la unidad de medida y mejore la calidad de la información contable

Solución de las Normas Contables Argentinas (NCA)

La RT N^{a} 6 de la FACPCE establece que, para solucionar el problema de la inflación sobre la unidad de medida, se debe ejecutar el proceso secuencial que se muestra a continuación:

a) Determinación del activo y el pasivo al inicio del período objeto de ajuste, en moneda homogénea de dicha fecha, reexpresando las partidas que los componen.

b) Determinación del patrimonio neto al inicio del período objeto del ajuste, en moneda homogénea de dicha fecha, por diferencia entre el activo y el pasivo obtenidos por aplicación de la norma inmediatamente precedente.

c) Determinación en moneda de cierre del activo y el pasivo al final del período objeto del ajuste, reexpresando las partidas que los componen.

d) Determinación en moneda de cierre del patrimonio neto al final del período objeto del ajuste, por diferencia entre el activo y el pasivo obtenidos por aplicación de la norma inmediatamente precedente.

e) Determinación en moneda de cierre del patrimonio neto al final del período objeto del ajuste, excluido el resultado de dicho período. Para ello se reexpresará el importe obtenido por aplicación del inciso b) en moneda de cierre del período, agregando o deduciendo las variaciones experimentadas por el patrimonio neto durante el transcurso de este -excepto el resultado del período- reexpresadas en moneda de cierre.

f) Determinación en moneda de cierre del resultado final del período por diferencia entre los importes obtenidos por aplicación de los incisos d) y e).

g) Determinación del resultado final del período, excluido el resultado por exposición a las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda (o el resultado financiero y por tenencia -incluido el resultado por exposición a las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda- según el caso), mediante la reexpresión de las partidas que componen el estado de resultados del período.

h) Determinación del resultado por exposición a las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda (o del resultado financiero y por tenencia -incluyendo el resultado por exposición a las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda según el caso) del período por diferencia entre los importes obtenidos por aplicación de los incisos f) y g).

Solución de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

La NIC 29 establece una serie de pautas generales para todos los estados contables y otras particulares para cada uno de los mismos.

Veamos cuales son las pautas generales para todos los estados contables:

1. Los estados financieros cuya moneda funcional sea la de una economía hiperinflacionaria, independientemente si están basados en el método del costo histórico o del método del costo corriente, deberán expresarse en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de cierre del período sobre el que se informa. Tanto las cifras comparativas correspondientes al período anterior como la información referente a períodos anteriores, deberán también expresarse en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de cierre del período sobre el que se informa.

2. No está permitida la presentación de la información reexpresada como un suplemento de los estados financieros sin reexpresar. Es más, se desaconseja la presentación separada de los estados financieros antes de su reexpresión.

3. La reexpresión de los estados financieros exige el uso de un índice general de precios que refleje los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda.

Es preferible que todas las entidades que presenten información en la moneda de una misma economía utilicen el mismo índice.

4. Las pérdidas o ganancias por la posición monetaria neta, deben incluirse en la ganancia neta, revelando esta información en una partida separada.

5. Cuando una economía deja de ser hiperinflacionaria y una entidad cesa en la preparación y presentación de estados financieros elaborados conforme a lo establecido por la NIC 29, debe tratar las cifras expresadas en la unidad de medida corriente al final del período previo, como base para los importes en libros de las partidas en sus estados financieros subsiguientes.

Comentarios

Debido a que no es objeto del presente trabajo un análisis pormenorizado de los procedimientos establecidos en estas normas contables, solo haré referencia a sus principales inconvenientes:

1. NCA:

   - Confunde la solución del problema de la unidad de medida con el problema de medición de activos y pasivos.

   - Obtiene el Rubro Resultados Financieros y por Tenencia (incluyendo el RECPAM) o el RECPAM, según sea el caso, por diferencia entre el Resultado Global del Período y la suma algebraica de los resultados homogeneizados al cierre con el consiguiente efecto sobre la calidad de la información contable contenida en el Estado de Resultados (fundamentalmente en el Rubro Resultados Financieros y por Tenencia).

   - El Resultado Financiero y por Tenencia (incluyendo el RECPAM), o el RECPAM en su caso, se obtienen como un importe único lo que no permite identificar la incidencia de cada partida del activo y del pasivo en la determinación de ese valor.

   - No calcula el efecto del cambio en el poder adquisitivo de la moneda sobre cada una de las partidas activas y pasivas con lo que los resultados financieros y por tenencia provocados por ellas son siempre ingresos y egresos nominales aunque homogeneizados al cierre (no son netos del efecto inflacionario).

2. NIIF:

   - No comparto la imposibilidad de presentar los estados financieros reexpresados como parte de la Información Complementaria a los estados financieros básicos sin reexpresión ya que se podría dar la situación que se cumplan la mayoría de los parámetros establecidos para caracterizar

el contexto como hiperinflacionario pero todavía no se haya superado el umbral del 100 % de inflación en los últimos tres ejercicios. En ese caso, sería recomendable presentar los estados básicos sin reexpresión como información principal pero incorporar en la información complementaria a los estados financieros reexpresados.

- Si bien se hace mención a que debe usarse un índice general de precios, no especifica cuál será ese índice. La uniformidad en la utilización de un mismo índice por parte de todas las entidades es una recomendación, no es obligatoria.
- Las pérdidas o ganancias por la posición monetaria neta constituyen el efecto de la inflación sobre las partidas activas y pasivas que la norma internacional califica como monetarias (en realidad serían financieras) y que son las representativas de dinero, derechos de recibir y obligaciones de pagar dinero. Por lo tanto, no se reconoce el efecto de la inflación sobre las partidas activas y pasivas no financieras.
- La ganancia o pérdida por la posición monetaria neta se obtiene como un importe único lo que no permite identificar la incidencia de cada partida del activo y del pasivo en la determinación de ese valor.
- La norma internacional nada dice expresamente con relación a cómo debería procederse con la información contable correspondiente a un período sin hiperinflación, si luego se ingresa nuevamente en un contexto de esas características.
- No calcula el efecto del cambio en el poder adquisitivo de la moneda sobre cada una de las partidas activas y pasivas con lo que los resultados financieros y por tenencia provocados por ellas son siempre ingresos y egresos nominales aunque homogeneizados al cierre (no son netos del efecto de la inflación).

Propuesta

Si bien es cierto que tanto las NCA como las NIIF permiten determinar el resultado del ejercicio en moneda homogénea, ambas calculan el Rubro Resultados Financieros y por Tenencia (incluyendo el RECPAM) en el caso de las NCA, o la Ganancia o Pérdida por la Posición Monetaria Neta en el caso de las NIIF, como un valor único.

Por lo tanto, los resultados producidos por las partidas activas y pasivas se homogenizan al cierre pero no son netos del efecto del cambio en el nivel general de los precios sobre cada una de esas cuentas, lo que provoca una menor calidad de la información contable que dificulta la toma de decisiones y el control de la gestión.

A fin de subsanar estos inconvenientes y basándome en la metodología propuesta por

el Prof. Héctor Ostengo en su libro La Moneda Funcional en un Contexto Inestable (Librería Editorial Osmar Buyatti), se propone el siguiente procedimiento:

a) Determinación en moneda homogénea del activo y el pasivo al inicio del período objeto de ajuste, midiendo aquellas partidas activas y pasivas no financieras valuadas originalmente a costo histórico (neto de su depreciación acumulada cuando corresponda) utilizando el criterio de costo histórico reexpresado (neto de su depreciación acumulada calculada sobre el costo histórico reexpresado cuando corresponda),

b) Determinación del patrimonio neto al inicio del período objeto del ajuste, en moneda homogénea de dicha fecha, por diferencia entre el activo y el pasivo obtenidos en el paso a).

c) Determinación en moneda homogénea de cierre del activo y el pasivo al final del período objeto del ajuste, midiendo las partidas que los componen en función de lo establecido en la Sección 4 Medición Contable General y la Sección 5 Medición Contable Particular de la RT N° 17 de la FACPCE, con excepción de aquellas partidas activas y pasivas que se debían medir a costo original (neto de su depreciación acumulada cuando corresponda) que deberán ser medidas a costo original reexpresado (neto de su depreciación acumulada calculada sobre el costo original reexpresado cuando corresponda).

d) Determinación del patrimonio neto al final del período objeto del ajuste, en moneda homogénea de dicha fecha, por diferencia entre el activo y el pasivo obtenidos en el paso c).

e) Determinación en moneda de cierre del patrimonio neto al final del período objeto del ajuste, excluido el resultado de dicho período. Para ello se reexpresará el importe obtenido por aplicación del paso b) en moneda de cierre del período, agregando o deduciendo las variaciones experimentadas por el patrimonio neto durante el transcurso de este -excepto el resultado del período- reexpresadas en moneda de cierre.

f) Cálculo y registración de la Cuantificación del Efecto Cambio en el Poder Adquisitivo de la Moneda (CECPAM) sobre las partidas activas y pasivas, utilizando las siguientes fórmulas para el caso de un contexto inflacionario:

   f.1) CECPAM (-) Partidas Activas = - [Saldo Inicial $(1 + \Delta ngp)0 + \sum$ Movimientos Debe $(1 + \Delta ngp)x$] + [$\sum$ Movimientos Haber $(1 + \Delta ngp)x$ + Saldo Final $(1 + \Delta ngp)c$]

   f.2) CECPAM (+) Partida Pasivas = [Saldo Inicial $(1 + \Delta ngp)0 + \sum$ Movimientos Haber $(1 + \Delta ngp)x$] - [$\sum$ Movimientos Debe $(1 + \Delta ngp)x$ + Saldo Final $(1 + \Delta ngp)c$]

g) Reexpresión de las partidas representativas de resultados.

h) Determinación de los Resultados Financieros y por Tenencia de cada partida del activo y pasivo, de acuerdo con lo siguiente:

h.1) Se deberá aparear la Variación Nominal producida por cada partida activa y pasiva con su correspondiente CECPAM, ambos previamente homogeneizados al cierre, salvo que no sea necesaria su reexpresión por estar ya medidos en moneda de cierre.

h.2) El Resultado Financiero y por Tenencia producido por cada una de las partidas activas y pasivas financieras sin variación nominal se denominará RECPAM (Resultado Efecto Cambio en el Poder Adquisitivo de la Moneda) de esa partida.

h.3) El Resultado Financiero y por Tenencia producido por cada una de las partidas activas y pasivas financieras con variación nominal se denominará Resultado Financiero en Términos Reales de esa partida.

h.4) El Resultado Financiero y por Tenencia producido por cada una de las partidas activas y pasivas no financieras con variación nominal se denominará Resultado por Tenencia en Términos Reales de esa partida.

i) Determinación en moneda de cierre del resultado final del período por diferencia entre los importes obtenidos por aplicación de los pasos d) y e), el que deberá coincidir con la suma de todos los ingresos y egresos transaccionales y no transaccionales homogeneizados al cierre.

En síntesis, el presente desafío implica:

- reconocer que los procedimientos (o pautas) de homogeneización de la moneda prescriptos por las NCA y NIIF no son lo suficientemente adecuados para obtener una información contable que sirva para la toma de decisiones y el control de la gestión;

- implementar un procedimiento como el propuesto en este trabajo (u otro mejor) que permita la determinación del resultado financiero y por tenencia de cada partida del activo y del pasivo;

- lo expresado anteriormente requiere de la reformulación del Plan de Cuentas para la creación de tantas cuentas de CECPAM y Resultado Financiero y por Tenencia como partidas del activo y el pasivo existan, y de todas aquellas otras cuentas necesarias para un procedimiento de homogeneización de la moneda (tales como Ajuste en la Unidad de Medida, Ajuste del Capital).

- modificar los Mayores de las cuentas para agregar las columnas necesarias para el cálculo del CECPAM (en el caso de activos y pasivos) y el importe de la

Reexpresión (en el caso de las partidas representativas de patrimonio neto y de resultados).

3.1.12. Quinto desafío: el rol del profesional contable como pre-decididor y post-decididor

En la medida que hayamos enfrentado con éxito los cuatro desafíos anteriores, estaremos en condiciones de cumplir con el objetivo del sistema de información contable de brindar información contable útil para la toma de decisiones y el control de la gestión en el marco de un contexto de inestabilidad monetaria.

A título de recordatorio, enumero los cuatro desafíos anteriores:

- Primer desafío: el cambio de la unidad de medida.
- Segundo desafío: caracterizar adecuadamente el contexto de inestabilidad monetaria.
- Tercer desafío: solucionar la falta de homogeneización de la unidad de medida durante el período en el que el contexto fue inestable pero no fue reconocido como tal.
- Cuarto desafío: implementación de un procedimiento que permita solucionar el problema de la unidad de medida y mejore la calidad de la información contable.

La misión del profesional contable debería ser colaborar con la administración en algunas etapas y/o pasos del proceso decisorio. Fundamentalmente, actuando como pre-decididor y post-decididor dentro de las etapas del proceso decisorio (5):

- Ex ante: cumplirá con su función de pre-decididor. Es la acción previa a la decisión propiamente dicha, aportando las herramientas e información necesarias para lograr una toma de decisión eficaz, eficiente y sustentable (5).
- Ex post: cumplirá con su función de post-decididor. Es la acción posterior a la decisión propiamente dicha, midiendo y sugiriendo las correcciones sobre las decisiones tomadas, evaluando además su eficacia, eficiencia y sustentabilidad (5).

Para poder cumplir con este doble rol, es necesario mejorar la calidad de la información contable obteniendo el resultado financiero y por tenencia en términos reales de cada partida del activo y pasivo, tal como se planteara en la propuesta para la solución del cuarto desafío, reiterando una vez más que ni las NCA ni las NIIF nos brindan una herramienta adecuada para ello.

El Rol de Pre-Decididor

Sin perjuicio de otros análisis y consideraciones que tienen que ver con los valores, la cultura de la organización y sus políticas generales, y en el marco de un contexto que se espera será inflacionario, ¿qué información podría aportar el profesional contable al administrador de la organización para ayudarlo en la toma de decisiones que maximicen el resultado final?

La respuesta a la pregunta anterior es: proponer una estructura de inversión y financiación cuyos resultados financieros y por tenencia maximicen la ganancia neta del período a considerar.

Dicho de otra manera, sugerir por un lado una mezcla de activos cuyas coberturas esperadas superen el costo de mantenerlos expuestos a la inflación y, por el otro, una mezcla de pasivos cuyas coberturas esperadas sean inferiores a la ganancia de mantenerlos expuestos a la inflación.

Supongamos que el período a considerar sea el comprendido entre el Instante 0 (instante actual) y el Instante 1 (instante del futuro).

La información que se necesitaría sería la siguiente:

a) la estructura de activos y pasivos en el Instante 0 (datos conocidos);

b) la estimación de la variación del IPIM o del IPC (en caso de no contar con el primero) para el período considerado; esta estimación es posible encontrar en reportes especializados de diversas consultoras económicas y del Banco Central de la República Argentina;

c) la estimación de la pauta de variación nominal (VN) que podría experimentar para el periodo considerado cada activo o pasivo (o grupos de ellos), para lo que se deberá tener en cuenta lo siguiente:

Tipo de Partidas	VN	Fuentes
Partidas activas y pasivas financieras sin VN	No tienen VN	Ninguna
Partidas activas y pasivas financieras con VN	Tasa de interés	Créditos: la propia organización
		Inversiones: instituciones bancarias o bursátiles
		Proveedores: consulta a proveedores habituales
		Préstamos: proveedores de fondos habituales
	Precio específico	Publicaciones especializadas; cotizaciones de monedas extranjeras, etc.
	Mixtas	
Partidas activas y pasivas no financieras con VN	Precio específico	Publicaciones especializadas
	Índice General de Precios	Estimaciones de la variación del IPIM o del IPC

En función de lo comentado presentemente, se propone las siguientes guías:

Partidas del Activo	Variación Nominal (VN)	Efecto de la Inflación	Recomendación
Caja y Bancos Ctas. Ctes.	No tienen.	CECPAM (-)	Minimizar sus stocks mediante un riguroso Planeamiento Financiero
Inversiones	Si tienen.	CECPAM (-)	Si la VN esperada > CECPAM (-) estimada: mantenerlas. Si la VN esperada < CECPAM (-) estimada: realizarlas.
Deudores por Ventas	Si tienen.	CECPAM (-)	Si la VN esperada > CECPAM (-) estimada: mantenerlos. Si la VN esperada < CECPAM (-) estimada: posibilidad de cesión de la cartera o su cobro anticipado.
Mercaderías	Si tienen.	CECPAM (-)	Si la VN esperada > CECPAM (-) estimada: mantenerlas. Si la VN esperada < CECPAM (-) estimada: venderlas.

Partidas del Pasivo	Variación Nominal (VN)	Efecto de la Inflación	Recomendación
Deudas sin Variación Nominal	No tienen	CECPAM (+)	Mantenerlas hasta su vencimiento o considerar el diferimiento de su pago.
Proveedores	Si tienen.	CECPAM (+)	Si la VN esperada > CECPAM (+) estimada: posibilidad de su cancelación anticipada. Si la VN esperada < CECPAM (+) estimada: mantenerlos.
Deudas Fiscales	Si tienen.	CECPAM (+)	Si la VN esperada > CECPAM (+) estimada: su cancelación en tiempo y forma. Si la VN esperada < CECPAM (+) estimada: considerar el diferimiento de su pago.
Préstamos Bancarios	Si tienen.	CECPAM (+)	Si la VN esperada > CECPAM (+) estimada: posibilidad de su cancelación anticipada. Si la VN esperada < CECPAM (+) estimada: considerar el diferimiento de su pago.

Resulta conveniente aclarar que las VN asumidas en los cuadros anteriores son siempre positivas en el caso de los activos y negativas en el caso de los pasivos. Pero ello no siempre es así tal como vemos en el ejemplo que sigue a continuación:

a) En el Instante I0 se planea obtener un préstamo de 1.000 dólares que devengaría una tasa de interés del 3 % hasta el Instante I1 (vencimiento). La tasa de interés se calcula sobre el valor que el préstamo tendría en el instante de vencimiento.

b) El tipo de cambio en el Instante I0 es $ 18 por dólar, mientras que se estima que el tipo de cambio en el Instante I1 será de $16 por dólar.

c) La VN total de este préstamo sería:

   c.1) por la evolución esperada de la cotización del dólar: (18 – 16) x 1000 = + 2000 (positiva pues el tipo de cambio disminuyó reduciendo el valor del pasivo)

   c.2) por la tasa de interés: 3 % sobre 16.000 (valor al cierre) = - 480 (negativa pues el devengamiento de los intereses aumentan el valor del pasivo)

   c.3) la VN total sería: + 2000 – 480 = + 1520 (positiva)

El Rol de Post-Decididor

El ejercicio de este rol implica que el profesional contable deberá, a partir de la información contable histórica, analizar la calidad de las decisiones tomadas,

identificando y cuantificando los desvíos, y proponer las acciones correctivas para poder alcanzar los objetivos perseguidos por la organización.

Suponiendo que estamos analizando la información contable correspondiente al período transcurrido entre el Instante1 (Instante de lectura anterior) y el Instante I2 (Instante de lectura actual), sería necesario contar con:

a) la estructura de activos y pasivos en moneda homogénea del Instante I1 y del Instante I2.

b) los resultados financieros y por tenencia en términos reales producidos por cada activo y pasivo en moneda homogénea del Instante I2; se debe tener presente que estos resultados financieros y por tenencia en términos reales de cada activo y pasivo solo se pueden obtener mediante la aplicación de la metodología propuesta en el Cuarto Desafío. Ni las NCA ni las NIIF permiten lograr este objetivo.

En términos generales, si los resultados financieros y por tenencia en términos reales son positivos, fue una buena decisión mantener dichos activos y pasivos en la estructura de inversión y financiación. Por el contrario, si los resultados financieros y por tenencia en términos reales son negativos, no fue una buena decisión mantenerlos en la estructura de inversión y financiación.

Ejemplos:

a) Mercaderías:

- Saldo Inicial en moneda homogénea del Mes1: 100.000
- Variación Nominal entre el Mes1 y el Mes2 (dada por el precio específico) en moneda homogénea del Mes2: 1.500 (ganancia)
- CECPAM por estar expuesta a una tasa de inflación del 1 % (según el IPIM del INDEC) durante el Mes2: -1.000 (pérdida)
- Resultado por Tenencia: + Variación Nominal – CECPAM = 1.500 – 1.000 = 500 (ganancia real)

En este caso, fue una buena decisión mantener estas Mercaderías pues su precio específico tuvo una variación positiva mayor que la tasa de inflación.

b) Proveedores:

- Saldo Inicial en moneda homogénea del Mes1: 50.000
- Variación Nominal entre el Mes1 y el Mes2 (dada por los componentes financieros) = - 700 (pérdida)

- CECPAM por estar expuesta a una tasa de inflación del 1 % (según el IPIM del INDEC) durante el Mes2: 500 (ganancia)
- Resultado Financiero: - Variación Nominal + CECPAM = - 700 + 500 = - 200 (pérdida real)

En este caso, no fue una buena decisión mantener estos Proveedores pues los intereses negativos devengados fueron mayores que el efecto de la inflación.

Se aclara que, para el cálculo del CECPAM, no se tiene en cuenta los movimientos deudores, lo movimientos acreedores y el saldo final de las partidas citadas porque, al ser el período considerado un mes, y al disponerse de los datos correspondientes al IPIM del INDEC con una frecuencia mínima mensual, dichos movimientos y el saldo al cierre se deberían multiplicar por una tasa de cambio igual a 0 (recordar las fórmulas enunciadas en el Cuarto Desafío).

Por otra parte, el conocimiento de los resultados financieros y por tenencia en términos reales de cada activo y pasivo permitirá obtener una serie de indicadores muy importantes, entre otros, los que se describen en los cuadros a continuación (6):

Indicadores de Eficiencia en el Manejo de los Recursos (6)		
Tipo de Indicadores	**Base**	**Miden**
Ratio o razón	Resultado de Intercambio + Resultados de tenencia	La eficiencia total de la inversión
Ratio o razón	Contribución marginal + Resultado de tenencia de los inventarios	La eficiencia del inventario
Ratios o razones	Resultado de tenencia de cada partida en particular	La eficiencia de la tenencia de cada partida en particular
Tasa de Retorno de la Financiación de Terceros (7)		
Tipo de Indicador	**Fórmula**	**Mide**
Ratio o razón	Resultado de tenencia de los pasivos/pasivo inicial + variación pasivos + promedio resultados s/pasivos (*)	El costo de mantenimiento de la deuda o financiamiento de terceros

(*) Se incluye cuando la comparación es con inversiones que contemplan sub períodos de capitalización en sus tasas anuales. No se incluye cuando las comparaciones son con inversiones alternativas del mercado que no consideran los resultados generados en el período.

Se debe tener presente que, cuando se calculan indicadores en un período de inestabilidad monetaria, los importes de su numerador y denominador deben estar expresados en moneda homogénea del instante de lectura o cierre del ejercicio.

Los datos de los indicadores reales obtenidos deberán ser comparados con las metas fijadas en los indicadores estimados (que surgen del respectivo planeamiento), para

analizar la causa de los desvíos y aconsejar las medidas pertinentes para alcanzar los objetivos planificados por la organización.

El conocimiento de los resultados transaccionales y no transaccionales (por tenencia) producidos por cada activo y pasivo permitirá un mejor proceso de toma de decisiones y de determinación de responsabilidades por persona.

En resumen, este desafío consiste en:

- comprender que solo utilizando la metodología propuesta en el Desafío Cuarto se pueden obtener los resultados financieros y por tenencia correspondiente a cada partida del activo y del pasivo;
- que el conocimiento de los resultados transaccionales y no transaccionales producido por cada activo y pasivo proporciona la información necesaria para mejorar el proceso decisorio (ex ante y ex post), generando mayor valor a la organización;
- que el ejercicio de los roles de pre y post decididor valoriza sustancialmente al profesional contable.

(5) Ostengo, Héctor, "El Replanteo del Rol del Profesional Contable". En: "El Sistema de Información Contable". Buenos Aires: Osmar Buyatti – Librería Editorial, 2015, p. 9-10

(6) Ostengo, Héctor, "Indicadores Combinados de la Estructura Patrimonial y Económica". En: "La Contabilidad de Gestión". Buenos Aires: Oscar Buyatti – Librería Editorial, 2014, p. 194

(7) Ostengo, Héctor, "Indicadores Combinados de la Estructura Patrimonial y Económica". En: "La Contabilidad de Gestión". Buenos Aires: Oscar Buyatti – Librería Editorial, 2014, p. 204-205

3.1.13. Sexto desafío: la enseñanza en los ámbitos universitarios del problema de la unidad de medida y su solución

Durante las últimas décadas, y a pesar de ciertos períodos de relativa estabilidad monetaria, la enseñanza en los ámbitos universitarios de las herramientas necesarias para solucionar el problema de la unidad de medida de la información contable, continuó sin pausa ni descanso.

De hecho, este tema constituye uno de los contenidos programáticos del ciclo contable de las carreras de Contador Público.

Lamentablemente, han surgido en el presente algunas opiniones que ponen en tela de juicio la necesidad de la continuidad de la enseñanza de este tópico. Dichas opiniones se apoyan en distintos "argumentos" tales como:

- se está produciendo en nuestro país un descenso de la tasa de inflación anual con lo que este fenómeno perderá significación en el mediano plazo;
- estrechamente relacionado con el punto anterior, las NCA y las NIIF tienen un parámetro cuantitativo del 100 % acumulado de inflación en los últimos tres ejercicios que torna muy difícil el restablecimiento del procedimiento de homogeneización de la unidad de medida;
- las casas matrices ubicadas en otros países relativamente estables con subsidiarias en la República Argentina no comprenden el efecto de la inflación sobre la moneda;
- existen disposiciones legales que impiden la presentación de estados contables en moneda homogénea en distintos organismos dependientes del Gobierno Nacional.

Ninguno de estos "argumentos" es válido para sostener la necesidad de discontinuar la enseñanza de este tema en las universidades por lo siguiente:

1. Que la tasa anual de inflación en nuestro país haya descendido de más del 40 % a un poco más del 20 % es, sin dudas, un avance, pero ello no significa en modo alguno que no haya más inflación o que el efecto de la inflación no sea relevante sobre la información contable.
2. Como ya explicara anteriormente el parámetro cuantitativo establecido por las NIIF y copiado por las NCA consistente en un 100 % de inflación acumulada en los tres últimos ejercicios, es demasiado laxo y no tiene en cuenta que los países que han alcanzado cierta estabilidad monetaria se preocupan cuando la tasa de inflación anual se dispara por encima del 4 o 5 % anual. ¿Cómo puede ser entonces que la profesión contable recién se ocupe del tema cuando se hayan alcanzado cifras tales como el famoso 100 %?
3. En la mayoría de los países del mundo la inflación no es en la actualidad un problema. Desgraciadamente, la República Argentina pertenece al nada envidiable grupo minoritario de naciones que todavía la padecen. Esto lo confirma las Perspectivas Económicas del Fondo Monetario Internacional dado a conocer el 10 de Octubre de 2017 en Washington, según las cuales la República Argentina ocupa el 7º lugar en el mundo en materia de inflación, precedido por países tales como Venezuela, Sudán del Sur, Congo, Libia, Egipto y Angola. Dicho esto, se puede llegar a entender (más no justificar) que muchas o pocas de las casas matrices ubicadas en el mundo estable no entiendan el problema de la unidad de medida y su efecto en la información contable. Los profesionales contables argentinos deberían estar entonces a la altura de las circunstancias para poder explicar a sus colegas extranjeros la verdadera naturaleza del problema y la forma de solucionarlo.

4. Al margen de la insistencia ante las autoridades nacionales que correspondan para la derogación de los dispositivos legales que prohíben la presentación de estados contables en moneda homogénea, no se debería perder nunca de vista que la información contable tiene dos grandes tipos de usuarios: internos y externos. Si por impedimentos legales no podemos satisfacer cabalmente las necesidades de los usuarios externos (para quienes están dirigidos los estados contables), nunca deberíamos descuidar las necesidades de los usuarios internos (los administradores), por lo que los reportes contables orientados a estos últimos deberían estar en moneda homogénea si el contexto es de inestabilidad monetaria.

En resumen, este desafío implica que, aún en el caso de que nuestro país pudiera alcanzar la ansiada estabilidad monetaria (objetivo que toda la sociedad debería demandar y perseguir), la enseñanza de este tema no debería discontinuarse pues los estudiantes de la carrera de contador público deberían contar con el bagaje de conocimientos y herramientas necesarias para enfrentar situaciones que se podrían presentar nuevamente en el futuro.

3.1.14. Séptimo desafío: el mandato ético

En función de lo comentado en el Segundo Desafío, los profesionales contables nos encontramos en una situación bastante compleja a la fecha ya que:

- por un lado, la Junta de Gobierno de la FACPCE ha determinado que la pauta cuantitativa del 100 % acumulada al cabo de tres ejercicios se ha cumplido en el mes de mayo de 2016;
- pero, por otro, no se ha recomenzado en la práctica a utilizar la moneda homogénea en la elaboración de la información contable.

Más allá de las cuestiones legales y técnicas, y las modificaciones sugeridas a las NCA y las NIIF en materia de homogeneización de la unidad de medida, me pregunto si no estamos enfrentando un verdadero problema ético.

A efectos de responder a esta pregunta, considero atinado analizar algunos de los dispositivos contenidos en el Código de Ética Unificado de los Profesionales de Ciencias Económicas de la República Argentina.

Según dicho Código, la ética profesional consiste en la búsqueda, la invención y la aplicación de principios y valores imperativos de nuestra comunidad profesional, tales principios deben formar parte de la ética universal, la que ha sido definida como ciencia del hombre.

Entre los principios fundamentales que deben guiar la conducta de los profesionales en ciencias económicas, es necesario recordar los siguientes: **A) VERACIDAD**

La veracidad pone orden en la multiplicidad de las relaciones interpersonales que lleva consigo la vida profesional. Se funda en la verdad (adecuación del pensamiento con la realidad), y es lo que la inteligencia siempre debe buscar para no caer en el error, en el engaño, o en el delito. Corresponde al hombre el deber de decir la verdad, en eso consiste la virtud moral de la veracidad, sin la cual no es posible la convivencia.

B) PRUDENCIA O SABER HACER

Es la virtud clave del que emprende algo, del obrar y del querer según la recta razón, es "hacer" las cosas bien, es decir "hacer bien el bien". Es saber hacer, lo que en la terminología relativamente reciente se denomina "excellence" o "excelencia", sobresalir por la calidad de la actuación, la prudencia, el saber hacer como conocimiento práctico que consiste en saber que hay que hacer y hacerlo.

C) OBJETIVOS DE LA PROFESION

Los objetivos de la profesión son trabajar al más alto nivel de profesionalidad con el fin de obtener el mayor nivel posible de ejecución y en general para satisfacer los requisitos de orden público. Los objetivos antes enunciados exigen ciertas cualidades básicas, entre las que corresponde recordar las siguientes:

1 - Credibilidad.
En toda sociedad hay necesidad de que la información sea creíble, es decir que sea aceptada como verdadera una cosa cuyo conocimiento no tiene por propia experiencia, sino que le es comunicado por otro.

2 - Confianza.
Es una fuerza creadora que hace que el otro, el profesional, sea digno de crédito, de fiarse y por lo tanto le hace responsable. Constituye la premisa indispensable para el dialogo.

3 - Calidad de Servicios.
La calidad de servicio significa: a) Satisfacer plenamente las necesidades del cliente; b) cumplir las expectativas del cliente; c) despertar nuevas necesidades del cliente; d) lograr servicios con cero defectos; e) hacer bien las cosas desde la primera vez; f) diseñar, producir y entregar un servicio de satisfacción total; g) una solución y no un problema; h) producir el servicio de acuerdo a las normas técnicas y éticas establecidas.

4 - Idoneidad Profesional.
Los profesionales en ciencias económicas deben ejecutar sus servicios con cuidado, competencia y diligencia, y tienen el deber de formarse permanentemente en lo referente a su propio ámbito profesional.

5 - Responsabilidad.

La responsabilidad ética se refiere a la capacidad del ser humano de responder de los actos que realiza y de las consecuencias .previsibles de esos actos en su contenido ético. La responsabilidad implica que quien actúa sea dueño de sus actos, y esto exige que sepa que va a hacer y decida hacerlo.

6 - Dignidad Profesional.
La racionalidad y la libertad del ser humano son elementos esenciales de su identidad que le otorgan una dignidad muy superior a la que tienen los demás seres de su entorno material.

De la lectura de lo preceptuado por el Código de Ética Unificado, resulta muy claro que no solucionar el problema de la unidad de medida de la información contable, cuando se han cumplido los parámetros establecidos por las NCA y las NIIF en materia de caracterización del contexto de inestabilidad monetaria, vulneraría los principios de Veracidad, Prudencia o Saber Hacer y los Objetivos de la Profesión.

Por lo tanto, la respuesta a mi pregunta original de si no estamos enfrentando un problema de naturaleza ética, lamentablemente tiene una respuesta afirmativa, lo que debería llamar a la reflexión a todos los profesionales contables, los consejos profesionales de ciencias económicas de todo el país y a la FACPCE a fin de adoptar en forma urgente las acciones pertinentes para la solución de este tema no solo técnico sino, fundamentalmente, ético.

3.1.15. Conclusiones

El contexto de inestabilidad monetaria produce efectos adversos en la moneda en la que se expresa toda la información contable ya que la misma pierde sus condiciones para ser la unidad de medida del sistema de información contable.

Esto plantea una serie de desafíos a la disciplina y a los profesionales contables, tal como se indica en este trabajo de investigación:

- Primer desafío: el cambio de la unidad de medida.
- Segundo desafío: caracterizar adecuadamente el contexto de inestabilidad monetaria.
- Tercer desafío: solucionar la falta de homogeneización de la unidad de medida durante el período en el que el contexto fue inestable pero no fue reconocido como tal.
- Cuarto desafío: implementación de un procedimiento que permita solucionar el problema de la unidad de medida y mejore la calidad de la información contable.
- Quinto desafío: el rol del profesional contable como pre-decididor y post-decididor.

- Sexto desafío: la enseñanza en los ámbitos universitarios del problema de la unidad de medida y su solución.
- Séptimo desafío: el mandato ético.

Esto no quiere decir que sean los únicos desafíos ya que puede haber otros. No obstante, he tratado de identificar los más importantes y brindar una propuesta en cada caso para su solución.

Adicionalmente, los desafíos descriptos y las soluciones recomendadas comprenden integralmente las cinco conceptualizaciones que se desprenden de la definición dada de la disciplina contable, tal como se observa en el siguiente cuadro:

DESAFÍOS	CONCEPTUALIZACIONES DE LA DISCIPLINA CONTABLE
Primer desafío: el cambio de la unidad de medida.	Sistema de información contable (SIC) Sujeto activo del SIC Materia administrable del SIC
Segundo desafío: caracterizar adecuadamente el contexto de inestabilidad monetaria.	Sistema de información contable (SIC) Sujeto activo del SIC Materia administrable del SIC
Tercer desafío: solucionar la falta de homogeneización de la unidad de medida durante el período en el que el contexto fue inestable pero no fue reconocido como tal.	Sistema de información contable (SIC) Sujeto activo del SIC Materia administrable del SIC
Cuarto desafío: implementación de un procedimiento que permita solucionar el problema de la unidad de medida y mejore la calidad de la información contable.	Sistema de información contable (SIC) Sujeto activo del SIC Materia administrable del SIC
DESAFÍOS	**CONCEPTUALIZACIONES DE LA DISCIPLINA CONTABLE**
Quinto desafío: el rol del profesional contable como pre-decididor y post-decididor	Articulación de la disciplina con el profesional y la profesión
Sexto desafío: la enseñanza en los ámbitos universitarios del problema de la unidad de medida y su solución	Proceso de enseñanza-aprendizaje de la disciplina contable
Séptimo desafío: el mandato ético.	Articulación de la disciplina con el profesional y la profesión

Para concluir, y sin desmerecer la importancia de las cuestiones técnicas involucradas, reitero mi opinión de tener especialmente en cuenta el mandamiento ético para la solución del problema de la unidad de medida.

3.1.16. Bibliografía

(1) Ostengo, Héctor; El Sistema de Información Contable; Buenos Aires: Editorial Osmar D. Buyatti, 2015.

(2) Ostengo, Héctor; La Moneda Funcional en un Contexto Inestable. Buenos Aires: Osmar Buyatti – Librería Editorial, 2011.

(3) Ostengo, Héctor; "La Contabilidad de Gestión". Buenos Aires: Oscar Buyatti – Librería Editorial, 2014.

(4) Normas Contables Argentinas

(5) Normas Internacionales de Información Financiera

(6) Seltzer, Juan Carlos; Contabilidad y Docencia; Revista Lúmina; Manizales, Colombia.

3.2. Tratamiento de costos y recursos del transporte publico de pasajeros en Santiago del estero (capital y la banda)

Autor: CPN ANTONIO JESUS JORGE

3.2.1. Resumen

Nuestro proyecto se orienta a conocer cuál es la situación y estructura de costos y recursos del sistema de transporte público de pasajeros en las ciudades de Santiago del Estero y La Banda, efectuar el relevamiento de información para desarrollar y cumplir con el objetivo propuesto, analizar principales costos y el origen de los recursos, proponer información necesaria para la toma de decisiones con el objetivo de lograr que las políticas aplicadas permitan una actividad sustentable en el mediano y largo plazo con implicancia social positiva.

El presente trabajo expone un modelo de costos y precios aplicable al servicio público de transporte automotor de pasajeros, con la intención de brindar una herramienta que posibilite a los actores involucrados (usuarios y entidades que pudieran representarlos, autoridades de aplicación de las disposiciones legales y reglamentarias, las empresas prestatarias de este servicio público y la comunidad en general) disponer de una metodología e información que permita determinar las tarifas que se aplicarán por la utilización de este importante servicio. Dichas tarifas deben cumplir el objetivo de ser razonables y equitativas.

Nos planteamos el desafío de calcular cuál sería el valor a asignarle a la tarifa, con la finalidad de que la misma cumpla con las condiciones de: cubrir los distintos costos en que incurren los factores productivos, el impacto de los impuestos nacionales, provinciales y municipales que inciden en la actividad y el beneficio empresario normal para que el servicio sea prestado en condiciones óptimas.

3.2.2. Objetivos

Por lo tanto nuestra investigación tiene como objetivo mostrar cuales son las variables utilizadas en la estimación de Costos e Ingresos Medios de los Servicios de Transporte de Pasajeros de la ciudad de Santiago del Estero y La Banda y la interurbana entre ambas ciudades. Para ello, se describe y costea cada uno de los componentes de costos en los que incurre una empresa autorizada por los organismos cedentes de lo servicios, Municipalidades y Provincia, por kilómetro, para los cuales se detalla su composición y fórmula polinómicas. Principalmente los gastos en combustible, personal y parque móvil, así como otro tipo de costos que impactan en las empresa adjudicatarias.

Una vez detallados los diferentes rubros de costeo por kilómetro y su composición matemática, se procede a buscar una tarifa técnica para cada uno de los grupos

tarifarios que integran el Sistema de Transporte de la Provincia de Santiago del Estero.

Igualmente establecemos una tarifa media que debería ser abonada por los pasajeros tal que la recaudación por venta de boletos cubra el total del costo del sistema, estableciendo en consecuencia la relación entre el costo total por kilómetro en que incurre una empresa y el índice de pasajeros por kilómetro, que surge de los datos de cantidad de pasajeros transportados y cantidad total de kilómetros recorridos.

Por último, con el fin de complementar las estimaciones específicas, se adjunta una serie de anexos que describen en mayor profundidad lo previamente descripto, como así la normativa relevante sobre diferentes aspectos a considerar.

3.2.3. Introducción

El aglomerado poblacional del sector urbano de Santiago del Estero – La Banda, incluidas las ciudades de ambas localidades tenia una población total estimada, en el año 2006, de unos 366.000 habitantes, para el año 2010 un total de 400000 habitantes, estimando para el año 2018 unos 435000 habitantes. En este conjunto urbanizado, política y administrativamente, opera un sistema de transporte público regular de pasajeros tanto interno de las dos ciudades principales (Santiago y La Banda) como de conexión entre las ciudades que conforman el aglomerado. De esta forma, se verifican dos niveles jurisdiccionales con responsabilidad en la regulación y el control: provincial y municipal. Las ciudades de Santiago del Estero y de La Banda regulan y controlan sus servicios internos y la provincia, los servicios metropolitanos de conexión entre las mismas.

3.2.4. Evaluación Económica

Todo proyecto de transporte público de pasajeros debería adquirir más relevancia como parte de su desarrollo la situación económica. La mayor limitación de la financiación pública y el gran peso de otros proyectos para distintas esferas de los gobiernos (y también dentro del transporte) hacen que los promotores futuros de proyecto de transporte público tengan que aportar análisis profundos y detallados que justifiquen la rentabilidad de los proyectos.

La evaluación del transporte público:
• **ayuda en el proceso de toma de decisiones**. Evaluando los proyectos y las políticas frente a otras soluciones alternativas posibles (generación, prueba y selección de opciones) y frente a los objetivos de las políticas locales, regionales y nacionales;

• **ayuda a desarrollar y establecer las prioridades** de las estrategias de transporte y de los paquetes de medidas políticas;

- **ayuda a supervisar los resultados** del proyecto individual y de la implantación más amplia de la estrategia de transporte;

- **aumenta la aceptación pública** al hacer que el proceso de toma de decisiones sea más transparente.

Comprender todas las ventajas que aporta el transporte público es vital para los responsables de la toma de decisiones, el suministro de un buen transporte público ayuda a las ciudades a prosperar y a materializar sus aspiraciones económicas, medioambientales y sociales. Un buen transporte público es vital para la prosperidad de las zonas urbanas y rurales, para permitir que la gente acceda a los trabajos y servicios, para que los empresarios tengan acceso a los mercados laborales y para que las empresas lleguen a los clientes con sus servicios. Un buen transporte público es limpio, es eficiente en materia de consumo de combustible y de emisiones de carbono, aumenta el atractivo de los centros urbanos y rurales y favorece la salud de los ciudadanos1. El transporte público ofrece acceso aceptable a las oportunidades, vital para la creación de una sociedad más integradora. Ningún otro modo puede acercase a la capacidad que tiene el transporte público de ofrecer una movilidad urbana y rural segura y eficaz a un número elevado de personas. Por tanto, la mejora de los sistemas de transporte público es también la única manera de abordar de forma satisfactoria los retos futuros de movilidad y crecimiento urbano, rural, desarrollo económico sostenible y cambio climático.

3.2.5. Marco regulatorio

Siendo el transporte urbano de pasajeros un servicio público que se presta a los usuarios del mismo, mediante el régimen de concesiones tal como lo establecen las leyes y disposiciones legales relacionadas, consideramos necesario realizar una síntesis de las mismas.

Adhesión a las disposiciones que forman parte de la Resolución N° 422/2012 del Ministerio del Interior y Transporte de la Nación, dictada el 21/09/2012.

3.2.6. Metodologia de cálculo del costos

Los lineamientos generales del cálculo de costos del servicio de transporte de pasajeros de las ciudades bajo estudio. Tal como fuera mencionado precedentemente, la metodología se compone de rubros específicos, de conformidad con lo detallado a continuación.

Consideraciones Iniciales
La metodología presenta como premisa cuantificar los costos por kilómetro en que incurren las empresas analizadas, desagregados por Grupo Tarifario.

Para cada Grupo Tarifario se han desagregado los costos de explotación en forma detallada para poder reflejar la dinámica de cada uno de ellos en la totalidad del Sistema. En concreto, para arribar a los costos por rubro se computaron los precios unitarios y los consumos unitarios.

Pero además fue necesario una clasificación adecuada de los factores que se insumen en la prestación del servicio, por ello hemos considerado los distintos factores productivos, atento a su comportamiento frente a cambios en el nivel de actividad, agrupando en variables y fijos. En cuanto a los costos variables, son los que aumentan o disminuyen en función del consumo que de ellos hace la flota (combustibles y mantenimiento) y otros, en función de los ingresos, provinciales y tasas e impuestos municipales donde presuntamente aparece una doble imposición por la obligación de tributar al Municipio y a la provincia por intermedio el impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Merece una consideración de nuestra parte el comportamiento del consumo de combustibles. Atento a que la flota tiene un recorrido predeterminado, el consumo anual de gasoil sería un costo constante. A su vez los costos fijos, son aquellos que permanecen más o menos constantes ante cambios en la actividad, los hemos agrupado en función de la flota, tales como depreciación –se adopta el método de la línea recta-, depreciación de galpones e instalaciones, sueldos y cargas sociales del personal de conducción, tráfico y talleres, y primas de seguro. Otros costos fijos surgen o están en función de la estructura de la empresa, tales como: depreciación de bienes de administración, sueldos y cargas sociales del personal de administración, honorarios de dirección y gerenciamiento, e impuesto inmobiliario.

En el cálculo de las tarifas inciden la capacidad ociosa y los costos asociados a ella, tanto la determinación se realice para satisfacer la demanda efectiva (a nivel de actividad real) o la demanda potencial (a nivel de capacidad normal).

Estamos convencidos que el cálculo de las tarifas debe determinarse teniendo en cuenta el nivel de capacidad normal, es decir la demanda potencial que el sistema puede satisfacer, teniendo en cuenta la disponibilidad de factores productivos con que cuenta: capital invertido en colectivos, instalaciones y recursos humanos.

El usuario no debería soportar los costos derivados de la capacidad ociosa, ya que por las características del servicio y el perfil de sus costos, se trata de empresas de altos costos fijos, que representan casi el 70 % de los costos totales, por lo que se sugieren políticas de tarifas, subsidios e incentivos que alienten a cubrir o absorber dicha ociosidad.

La capacidad ociosa resultaría ser de casi 9.500.000 millones de pasajeros por año que no utilizan el transporte público de pasajeros por diversas razones (costo del servicio, cumplimiento de los horarios, grado de satisfacción del usuario, obras de infraestructura que necesitan mejorar sensiblemente, tales como calles por donde

circulan los colectivos, iluminación, mejores paradas y calidad en la atención por parte del personal de las empresas prestatarias).

Creemos que comparten esta responsabilidad las autoridades de los gobiernos nacionales, provinciales y/o municipales y las empresas prestatarias del servicio público.

Por lo antes expuestos consideramos necesario establecer una empresa modelo compatible con las del parque móvil que presta servicios en Santiago del estero y La banda y que tendrá las siguientes características, Se toman en cuenta las características básicas comunes por Grupo Tarifario, a saber:

Estructura de la empresa tipo para la establecer los costos y rentabilidad al 31/10/2018

La determinación de la EMPRESA TIPO, necesaria para la aplicación de la METODOLOGÍA de Costeo denominada de "SIMULACIÓN", sugerida por la Secretaria de Transporte de la Nación, recurrimos a información de las empresas concesionadas, relevadas por alumnas becarias y de las consultas obtuvimos repuestas positivas, pero entendemos parciales. Para la conformación de la EMPRESA TIPO, para ésta oportunidad, se trabajó a pesar de:

De las empresas abordadas, que conforman en principio un mismo grupo económico, prestatarias de varias líneas, obtuvimos datos parciales, y analizando, adoptamos aquellos datos considerados estructurales, para establecer la empresa TIPO.

Prima facie no existen antecedentes de estudios realizados, sobre esta conformación, desde ya asumimos el compromiso de una actualización periódica efecto mantener el objetivo origen de esta investigación.

1. **Tamaño de la empresa** = Parque Móvil (PM) / cantidad de líneas;
2. **Kilometraje Anual recorrido por vehículo** (RMA) = Kilómetros recorridos anualmente / PM promedio;
3. **Vida útil del vehículo medido en kilómetros** = Vida útil en años * RMA;
4. **Velocidad comercial (VC)** = Promedio ponderado por servicios de la velocidad comercial de todos los recorridos de todas las líneas del Grupo Tarifario.

Así también establecemos las principales variables del Costeo y determinación del precio del transporte público de Pasajeros. Son aquellos indicadores que impactan directamente en el costeo de la Empresa Modelo, a saber:

a. **RMA (Recorrido Medio Anual)**: Es el cociente entre la cantidad de kilómetros recorridos y la cantidad de vehículos que componen el Parque Móvil (PM). Es un indicador de producción de servicios.

b. **VC (Velocidad Comercial)**: Es el cociente entre la distancia recorrida entre cabeceras y el tiempo demorado en realizar dicho trayecto para la Empresa Modelo. Es un indicador de operatividad.

c. **Relación conductor vehículo**: Es el cociente entre la cantidad de conductores y de vehículos de la Empresa Modelo. Es un indicador de eficiencia.

Estimación de los Costos en $/km por Rubro
En esta sección se detallan los rubros que forman parte de la METODOLOGÍA DE CÁLCULO DE COSTOS DE EXPLOTACIÓN DEL TRANSPORTE bajo estudio.

Rubro1. Combustibles
Para Costo por Kilómetro de Combustible, se utiliza el siguiente cálculo, a saber: Costo/km Rubro 1 (Combustible) = Consumo de Gasoil por km * Precio Unitario del Gasoil.

Rubro 2. Lubricantes
Para Costo por Kilómetro de Lubricantes se utiliza el siguiente cálculo, a saber: Costo/km Rubro 2 (Lubricantes) = (Consumo Aceite por km. * Precio del lt. de Aceite + (Consumo de Grasa por km + Consumo de Aceite de Caja) * Precio del kg. de Grasa) * (1+ Kilometraje Improductivo)

Rubro 3. Neumáticos
Para Costo por Kilómetro de los Neumáticos se utiliza el siguiente cálculo, a saber: Costo/km Rubro 3 (Neumáticos) = (Cantidad de Cubiertas * Precio de una Cubierta + Cantidad de Recapados por Cubierta * Precio de cada Recapado * Cantidad de Cubiertas) /((1+kilometraje Improductivo) / Vida Útil del Juego de Neumáticos)

Rubro 4. Engrase y Lavado
Para Costo por Kilómetro de Engrase y Lavado se utiliza el siguiente cálculo, a saber: Costo/km Rubro 4 (Engrase y Lavado) = (Cantidad * Precio del Engrase General + Cantidad * Precio del Lavado de Carrocería + Cantidad * Precio del Lavado de Chasis + Cantidad * Precio del Lavado de Motor + Cantidad * Precio del Filtro de Aceite + Cantidad * Precio del Filtro de GO + Cantidad * Precio del Filtro de Aire) / Vida Útil del Servicio

Rubro 5. Reparación y Mantenimiento del Material Rodante
Para arribar al Costo por Kilómetro de Reparación y Mantenimiento del Material Rodante se utiliza el siguiente cálculo, a saber: Costo/km Rubro 5 (Reparación y Mantenimiento) = Costo de Reparación y Mantenimiento del Chasis + Costo de Reparación y Mantenimiento de la Carrocería

Rubro 5.1. Reparación y Mantenimiento Chasis
Costo/km Rubro 5.1 (Reparación y Mantenimiento Chasis) = Coeficiente de Gasto Anual de Mantenimiento de Chasis * (Precio de Chasis Nuevo – Cantidad de Cubiertas * Precio de una Cubierta) * 10 años / Vida Útil de la Unidad (en Km)

Rubro 5.2. Carrocería
Costo/km Rubro 5.2 (Reparación y Mantenimiento de Carrocería) = Coeficiente de Mantenimiento de Carrocería * Precio de la Carrocería Nueva * 10 años / Vida Útil de la Unidad (en Km)

Rubro 6. Depreciación del Material Rodante
Para Costear por Kilómetro de la Depreciación del Material Rodante se utiliza el siguiente cálculo, a saber: Costo/km Rubro 6 (Depreciación) = Costo de la Depreciación del Chasis + Costo de la Depreciación de la Carrocería.

Rubro 6.1. Depreciación del Chasis
Costo/km Rubro 6.1 (Depreciación del Chasis) = (Valor Depreciable del Chasis * (1+ Gastos Iniciales en Material Rodante)) / Vida Útil del Vehículo (en km).

Rubro 6.2. Depreciación de la Carrocería
Costo/km Rubro 6.2 (Depreciación de la Carrocería) = Valor Depreciable de la Carrocería /Vida Útil del Vehículo (en Km)

Rubro 7. Seguros vehículos y material rodante
Seguros a considerar en los costos por Km.

Rubro 7.1. Responsabilidad civil
Costo/km Rubro 7.1 (Responsabilidad Civil) = Costo Anual Responsabilidad Civil /Kilometraje Anual Recorrido de la Empresa Modelo por Vehículo

Rubro 7.2. Costo de la franquicia
Costo/km Rubro 7.2 (Franquicia) = Costo Anual Franquicia / Kilometraje Anual Recorrido de la Empresa Modelo por Vehículo

Rubro 7.3. Seguro del chasis
Costo/km Rubro 7.3 (Seguro chasis) = Costo Anual Seguro del Chasis / Kilometraje Anual Recorrido de la Empresa Tipo por Vehículo

Rubro 7.4. Seguro de la carrocería
Costo/km Rubro 7.4 (Seguro de carrocería) = Costo Anual Seguro de la Carrocería /Kilometraje Anual Recorrido de la Empresa tipo por Vehículo

Rubro 8. Patentes y Tasa Nacional de Fiscalización de Transporte
Para arribar al Costo por Kilómetro de las Patentes y la Tasa fijada por Municipalidades y Provincia el siguiente cálculo, a saber: Costo/km (Patente y Tasas) = (Precio de Patente + Precio de la tasa) /Kilometraje Anual Recorrido de la Empresa Tipo por Vehículo.

Rubro 9. Salarios del Personal
De acuerdo al acta suscripta en fecha 10 de Agosto de 2018 entre la UNIÓN TRANVIARIOS AUTOMOTOR (UTA) y las entidades representativas de las empresas prestatarias de los servicios bajo estudio. En el actual modelo de costos

presentado, se calculan los costos de personal de acuerdo a mismo convenio, para el periodo Agosto, Setiembre, Octubre 2018, desagregando los mismos en conductores y no conductores.

Este rubro se calcula como la suma de todos los costos de personal de los diferentes agrupamientos dentro de la empresa: conducción, tráfico, mantenimiento y administración. La dotación de personal por vehículo se estima en función de las necesidades operativas. Conforme los horarios de trabajo de cada uno de los agrupamientos.

Para arribar al Costo por Kilómetro del Personal se utiliza el siguiente cálculo, a saber: Costo/km Rubro 9 (Salarios del Personal) = Sumatoria (Costo del Personal del Grupo Tarifario)

Rubro 9.1. Personal de Conducción
El rubro costo de personal de conducción tiene la característica de poseer un componente fijo (salario básico, antigüedad y otros según convenio) y un componente variable (horas extras, y adicionales según convenio) (Personal de Conducción) = Cantidad de Conductores por Vehículo *(Total de Asignación Remunerativa * 12 * (1 + Cargas Sociales, Previsión y Seguro de Vida Obligatorio) * Factor de Retribución Anual Total de Horas Extra + Total de Asignación no Remunerativa * 12 + Otras Sumas Fijas Anuales) / Kilometraje Anual Recorrido de la Empresa Modelo por Vehículo

Rubro 9.2. Personal de Tráfico
Costo/km Rubro 9.2 (Personal de Tráfico) = Cantidad de Personal de Tráfico por Vehículo * (12 * Total de Asignación Remunerativa * (1+ Cargas Sociales, Previsión y Seguro de Vida Obligatorio) + Total de Asignación no Remunerativa * 12 + Viáticos Mensuales * 12 + Otras Sumas Fijas Anuales) / Kilometraje Anual Recorrido de la Empresa Modelo por Vehículo

Rubro 9.3. Personal de Mantenimiento
Costo/km Rubro 9.3 (Personal de Mantenimiento) = Cantidad de Personal de Mantenimiento por Vehículo * (12 * Total Asignación Remunerativa * (1 + Cargas Sociales, Previsión y Seguro de Vida) + Total Asignación no Remunerativa * 12 + Viáticos Mensuales * 12 + Otras Sumas Fijas Anuales) / Kilometraje Anual Recorrido de la Empresa Modelo por Vehículo

Rubro 9.4. Personal de Administración
Costo/km Rubro 9.4 (Personal de Administración) = Cantidad de Personal de Administración por Vehículo * (12 * Total Asignación Remunerativa * (1 + Cargas Sociales, Previsión y Seguro de Vida) + Total Asignación no Remunerativa * 12 + Viáticos Mensuales * 12 + Otras Sumas Fijas Anuales) / Kilometraje Anual Recorrido de la Empresa Modelo por Vehículo

Rubro 10. Seguros del personal
Para arribar al Costo por Kilómetro del Seguro de Personal se utiliza el siguiente cálculo, a saber: Costo/km Rubro 10 (Seguros del Personal) = (ART (Cápita Mensual por Trabajador) * Personal Total de la Empresa Modelo * 12 + ART (Porcentual Sobre Masa Salarial) * Masa Salarial Anual de Conductores y no Conductores por Vehículo * Parque Móvil de la Empresa Modelo + 12 * Seguro de Vida Colectivo Obligatorio * Masa Salarial Anual de Conductores por Vehículo) / Kilometraje Anual Recorrido de la Empresa Modelo

Rubro 11. Impuestos y Tasas Municipales
Los parámetros cualitativos y cuantitativos señalan los componentes que conforma este ITEMS, de lo que resulta que su incidencia es del 4,80

Rubro 12. Control Técnico de Material Rodante
Para arribar al Costo por Kilómetro del Control Técnico de Material Rodante se utiliza el siguiente cálculo, a saber: Costo/km Rubro 15 (Control Técnico Material Rodante) = Cantidad Anual de Controles Técnicos por vehículo * Precio de Cada Control Técnico / Recorrido Productivo Medio Anual por Vehículo.

Rubro 13. Gastos Generales
Para arribar al Costo por Kilómetro de los Gastos Generales se utiliza el siguiente cálculo, a saber: Costo/km Rubro 13 (Gastos Generales) = Sumatoria (Costo por Km. De los Rubros) * Proporción de Gastos Generales en el Total de los Costos de Explotación / (1 - Proporción de Gastos Generales en el Total de los Costos de Explotación)

Parámetros para el calculo de la estructura de costos mas beneficios del sistema al 31/10/2018

Para el cálculo de esta estructura, se utilizará la metodología sugerida por la Secretaria de Transporte de la Nación y adaptada por la Municipalidad de Santiago del Estero conforme estudios anteriores.

Para ello se requiere de:

a) La definición de una EMPRESA TIPO.

b) La definición de PARÁMETROS CUALITATIVOS Y CUANTITATIVOS, para su conjunción entre sí, que con criterios y pautas técnicas recomendadas por la Secretaria de Transporte de la Nación, con datos emergentes de la realidad de las ciudades de Santiago del Estero y La Banda donde se aplica y la fijación de criterios propios profesionales, se arribará a una ECUACIÓN ECONÓMICA – FINANCIERA para el Sistema de Transporte de ambas ciudades al 31/10/2018.

3.2.7. Parámetros cualitativos

Representan los RENDIMIENTOS de los componentes cualitativos de una Estructura de Costos.

Estos surgen:
a) De recomendaciones dadas por las Res. Nº 270/09 de la Secretaría de Transporte de la Nación y Nº 422/12 del Ministerio del Interior y Transporte y sus modificatorias.

b) De pautas propias existentes en cada Empresa. Según relevamiento al 31/10/2018, realizados por alumnos becarios de la Facultad de Ciencias Económicas de la UCSE en entrevistas con personal jerarquizados de las empresas vinculadas a la actividad en las ciudades bajo análisis. Estos rendimientos fueron auditados por los especialistas en COSTOS de la Cátedra respectiva de la facultad.

c) De pautas técnicas "generalmente aceptadas" para estudios similares.

d) De criterios propios fruto de antecedentes y trabajos similares en la materia, que ayudan a la evaluación.

e) De exigencias de la ORDENANZA Nº 1.256 (17/06/1.986) de la Municipalidad de Santiago del Estero. Esos parámetros cualitativos, adaptados al Sistema de Transporte Urbano de la Ciudades de Santiago del Estero y La Banda son los que en Anexo se acompañan al presente trabajo de investigación:

3.2.8. Parámetros cuantitativos

Son los parámetros MONETARIOS = PRECIOS UNITARIOS (NETOS DE IVA) de cada uno de los INSUMOS = RENDIMIENTOS consignados en el cuadro precedente. Los mismos surgen de los aportes realizados por las empresas, a través de la tarea de los investigadores.

Los precios que se consignan, son al 31 de OCTUBRE DE 2018 (NETOS DE IVA) y en su condición de pago al contado (NETO de componentes financieros). En Anexo se acompañan estos parámetros.

3.2.9. Determinación de la estructura de los Recursos Humanos con incidencia directa en los costos

La determinación se elabora en Función de:

a) Las pautas recomendadas por la Unión Tranviario Automotor (U.T.A.) con relación a la cantidad de RRHH por unidades OPERATIVAS. En este caso:

ESTRUCTURA RRHH

- CHOFERES (datos informados): 320
- INSPECTORES (datos informados): 24
- PERSONAL TALLER (datos informados): 55
- ADMINISTRACION (datos informados): 33

Los ANTECEDENTES existentes, según relevamiento en el Sistema, nos dice de 2,5 chóferes por coche al 31/10/2018.

Para el presente estudio, se toma lo aconsejado por la práctica, de considerar 2,5 personas por coche, a efecto de cubrir los descansos, feriados y nocturnidad del servicio.

b) Los antecedentes existentes en el Sistema de Transporte Urbano de Pasajeros de la Ciudad de Santiago del Estero y La Banda, de acuerdo a relevamientos realizados en años anteriores, con relación a la DISTRIBUCIÓN por categoría de la Estructura de RRHH de la Empresa Tipo, se propone la nueva estructura de las 432 personas que resultan necesarias para cubrir el servicio y que servirá de base para el cálculo de los costas en la empresa tipo, según escala vigente del CCT 460/73.

Total de asignación remunerativa

- Sueldo Básico
- Premio Asistencia
- Remuneración por antigüedad: antigüedad promedio 8 años

CATEGORIA DE RECURSOS HUMANOS	PROPUESTA ESTRUCTURA DE RRHH AL 31/10/2018	Salario Bruto	TOTALES
CHOFERES	320	$ 33.500	$ 10.720.000
INSPECTOR GENERAL	2	$ 45.300	$ 90.600
INSPECTOR DE PRIMERA	8	$ 40.200	$ 321.600
INSPECTOR DE SEGUNDA	8	$ 38.600	$ 308.800
CONDUCTOR GRUA DE AUXILIO	0		$ -
OFICIAL MECANICO	8	$ 31.600	$ 252.800
OFICIAL ELECTRICISTA	8	$ 30.900	$ 247.200
OFICIAL GOMERO-CHAPISTA	9	$ 29.800	$ 268.200
MEDIO OFICIAL MECANICO	14	$ 28.900	$ 404.600
GOMERO LAVADOR	10	$ 26.500	$ 265.000
DESPACHANTE GAS-OIL	2	$ 26.500	$ 53.000
ENGRASADOR Y MANIOBRISTA	0		$ -
APRENDIZ	0		$ -
SERENO	2	$ 29.800	$ 59.600
PEON	2	$ 26.200	$ 52.400
OTROS	0		$ -
AUXILIAR ADM. 1°	10	$ 26.500	$ 265.000
AUXILIAR ADM. 2°	9	$ 25.500	$ 229.500
AUXILIAR ADM. 3°	8	$ 23.500	$ 188.000
NIVEL GERENCIAL	4	$ 60.000	$ 240.000
ASESORAMIENTO CONTABLE Y JURIDICO	3	$ 30.000	$ 90.000
MANTENIMIENTO SISTEMA INFORMATICO	3	$ 2.500	$ 7.500
CONTROL AUSENTISMO	2	$ 15.000	$ 30.000
TOTAL SALARIOS	432		$ 14.093.800

c) Otros DATOS relacionados co

Otros datos relacionados con la Mano de Obra: estos surgen del promedio de información relevada de las empresas existentes en el Sistema y otros, aportados por aquellas en sus propuestas. Entre los vinculados con los costos, tenemos:

1. Antigüedad Promedio del RRHH al 31/10/2018 = 8 (Ocho) años

2. Tiempo de Descanso entre vueltas de recorrido y el tiempo para tomar y dejar el servicio = 22‘ (Veintidós Minutos)

3. Cantidad de kit de Uniformes y Equipos al Personal por año:

- Choferes = 4 (cuatro)
- Tráfico = 4 (cuatro)
- Taller = 4 (cuatro)
- Administración = 4 (cuatro)

DETERMINACIÓN DE CARGAS SOCIALES DIRECTA al 31/10/2018.

Ante la falta de información de la Municipalidad sobre cumplimiento y forma determinación de las cargas sociales nos remitimos a los parámetros establecidos por parte de las empresas concesionadas establecidas por normativas vigentes nacionales, y que tendrá vigencia, mientras NO SE MODIFIQUEN las disposiciones legales. Para su conformación, se tuvieron en cuenta: Para su conformación, se tuvieron en cuenta:

a) Las cargas a favor de organismos nacionales, dada por disposiciones legales;

b) Las cargas a favor de organismos provinciales dadas por disposiciones legales;

c) Las cargas a favor de los empleados dadas por disposiciones legales;

d) Pautas técnicas dadas por la doctrina en costos y criterios profesionales de quienes intervenimos en esta investigación.

- Régimen de Jubilaciones y Pensiones (Ley 24.241) = 10,20 %
- Instituto Nacional de Jubilaciones y Pensiones = 1.50 %
- Asignaciones Familiares (Ley 24.471) = 5,30 %
- Obra Social = 6,00 %
- Previsión por Despidos = 2,50 %
- Seguro de Vida Obligatorio = 0,10 %
- SAC Computable 8,33 % sobre salario

- Cargas Soc. s/SAC 2.13 %
- Fondo Reparo Social 1 %
- Adicionamos Otras Cargas Sociales:
  a. DÍAS NO LABORABLES DEL AÑO 2019: promedio nación y provincia
  b. Horas de Conducción Diaria de chofer: surge de computar las horas por día y deducir los tiempos de descanso por vuelta y el de tomar y dejar el servicio.
  c. Horas Anuales del Personal de Conducción: conforme punto b)
  d. Horas Conducción Anual de la Dotación del Personal: conforme punto b).
  e. Horas extras promedio
- TOTAL 44.85 % sobre masa salarial

ESTIMACION DE LOS COSTOS EN $/KM DE CADA RUBRO

A continuación, se procede al desarrollo y explicación de la conformación de cada ITEMS que compone la ESTRUCTURA DE COSTOS MAS BENEFICIOS DEL KM y que dará lugar a la TARIFA PLENA del Sistema del Transporte. La fuente de la información, surge de: EMPRESA TIPO, DE PARÁMETROS CUALITATIVOS Y PARÁMETROS CUANTITATIVOS, determinados y de aspectos específicos considerados en particular.

RUBRO 1. COMBUSTIBLES

Surge de ponderar el consumo de gas – oil p/km, por el precio final (Neto de IVA) al 31/10/2018, más el coeficiente de kms improductivos.
El resultado es: $7,46 por km

RUBRO 2. ACEITES Y LUBRICANTES

Se debe ponderar el consumo por litro de aceite motor, aceite cárter, aceite caja, kgs. de consumos de grasa, por sus respectivos precios unitarios (NETO DE IVA), más la incidencia del coeficiente de kms. Improductivos.
El resultado es: $1,16 por km

RUBRO 3. NEUMÁTICOS

Surge de ponderar: cantidades de cubiertas, y cantidad admitida de recapados, por los respectivos precios (Neto de IVA), dividiendo por los kms de vida útil considerado según características del sistema.
El resultado es: $1,11 por km

RUBRO 4. LAVADO Y ENGRASES

Se debe ponderar: a) cantidad de lavados de: carrocerías, chasis y motor; b) cantidad de engrases en general; c) cantidad de filtros de aceites, gas – oil y de aire, con sus respectivos precios unitarios, dividiendo por la cantidad de kms existentes entre servicios, según promedio de las empresas del medio.
El resultado es: $2,63 por km

RUBRO 5. REPARACION Y REPUESTOS

La escala propuesta tiene un tope de 10 (diez) años, en función a la Ley Nacional vigente. Se toma el coeficiente del 50 % en función a los años de vida útil promedio considerada para los vehículos de la Empresa TIPO. La base de cálculo es, únicamente, la reparación y repuestos de cada unidad en función de cada km.
Su resultado es: $3,23 por km

RUBRO 6. DEPRECIACIÓN MATERIAL RODANTE

Consiste en considerar el valor depreciable del vehículo, según modalidad adoptada con relación al valor de origen, su valor residual y la aplicación del coeficiente de depreciación, dividiéndolo por el recorrido medio ANUAL del rodado en kms. Formando parte de éste ITEMS, se debe considerar la DEPRECIACIÓN DE LA RAMPA PARA DISCAPACITADOS, siguiendo con la misma metodología precedente. Luego, la incidencia total del ITEMS, incluido mantenimiento de la rampa, es: $4,52 por km

RUBRO 7. SEGURO DE VEHÍCULOS / RODADOS

Se pondera: Prima Anual de Seguros de Vehículos y Prima Anual de Seguros de Pasajeros Transportados. Como criterio propio, se adiciona el Costo Anual de la Franquicia p/vehículo.
Su resultado es: $1,08 por km

RUBRO 8. PATENTES

Se pondera cantidad de coches disponibles, por el precio mensual de la patente, se anualiza y se divide por el recorrido medio anual de la Empresa Tipo.
Su resultado es: $0,12 por km

RUBRO 9. SALARIOS Y CARGAS SOCIALES

Surge de la liquidación del mes de OCTUBRE/2018 y su anualización, de la estructura de RR por categoría de la Empresa Tipo, considerando (Planilla Analítica):

- Cargas Sociales determinadas (48,12 %); (incluye SAC y sus Cargas Sociales) (Apartado V del presente);
- Escala del C.C.T. 460/73 de UTA vigente al 31/10/2018
- Hs extras admitidas al personal de conducción = 6,75 %

- Antigüedad del RRHH promedio del Sistema = 7 años

El monto anualizado resultante, se lo debe vincular con el total de kms. Anuales de la Empresa Tipo. Su resultado es:

TOTAL SALARIOS (mensual)	432		$ 14.093.800
CARGAS SOCIALES	44,85%		$ 6.321.069,30
TOTAL SALARIAL (incluido C. Sociales)			$ 20.414.869,30
KM RECORRIDO MENSUAL (incluye km ociosos)			1143740
$ SALARIOS y CARGAS SOCIALES/KM			**$ 17,85**

RUBRO 10 UNIFORMES Y EQUIPOS

Surge de ponderar la cantidad de set de uniformes y equipos anuales para cada categoría y cantidad de RRHH, por sus respectivos precios y relacionarlos con la cantidad total anual de recorrido en kms.
Su resultado es: $0,32 por km

RUBRO 11. IMPUESTOS Y TASAS MUNICIPALES

Los componentes que conforman este ITEMS tienen su incidencia, y es del 4,80 %. Lo que se expondrá en cuadro de estructura de costos y beneficios.

RUBRO 12. SEGUROS PERSONAL

Seguros del Personal = ART (Cápita Mensual por Trabajador)* Personal Total de la Empresa Modelo + ART (Porcentual Sobre Masa Salarial) / Kilometraje mensual promedio Recorrido de la Empresa Modelo. Se resultado es: $0,74 por km

RUBRO 13. Control técnico de Material Rodante

Conforme antecedente e información recibida de las empresas el costo anual por controles técnico de los colectivos es promedio $1200,- por vehículo. Por lo tanto tomando los datos de la empresa tipo resulta lo siguiente: $ 0,013 por km

RUBRO 14. GASTOS GENERALES

Proporción de Gastos Generales en el total de los costos de explotación = 3 %
Fuente: Resolución N° 37/2013 del ex Ministerio del Interior y Transporte y normas que la modifican. Expuestos en cuadro de estructura.

Estructura de costos mas beneficios por km al 31/10/2018 municipalidad santiago del estero y la banda provincia de Santiago del estero

ORDEN	RUBROS	COSTO UNITARIOS P/KM	%
1	COMBUSTIBLES	$ 7,46	15,47%
2	LUBRICANTES	$ 1,16	2,40%
3	NEUMATICOS	$ 1,11	2,31%
4	LAVADO Y ENGRASES	$ 2,63	5,45%
5	REPARACION Y REPUESTOS	$ 3,23	6,69%
6	DEPRECIACION MATERIAL RODANTE	$ 4,52	9,37%
7	SEGUROS	$ 1,08	2,25%
8	PATENTES	$ 0,12	0,25%
9	SALARIOS Y CARGAS SOCIALES	$ 17,85	37,03%
10	UNIFORMES Y EQUIPOS	$ 0,32	0,67%
12	SEGUROS PERSONAL	$ 0,76	1,57%
13	CONTROL TECNICO MAT. RODANTE	$ 0,013	0,03%
14	GASTOS GENERALES	$ 1,21	2,50%
	SUB-TOTAL	$ 41,45	86,00%
	INTERES CAPITAL INVERTIDO	$ 0,36	0,75%
	SUB-TOTAL	$ 41,81	86,75%
	BENEFICIO EMPRESARIAL	$ 4,18	8,67%
	SUB-TOTAL COSTOS S/IMPUESTOS	$ 45,99	95,42%
11	IMPUESTOS	$ 2,21	4,58%
	COSTO TOTAL + BENEFICIO S/IVA AL 31/10/2018	48,20	100,00%

Tarifa técnica por pasajero

La Tarifa Técnica por pasajero es aquella que permite cubrir el Costo Total del Sistema, es decir, la tarifa media que debería abonar el pasajero de modo tal que el costo total del sistema se financie íntegramente con la recaudación por venta de pasajes. Se obtiene como resultado de relacionar el costo total por kilómetro de explotación y el Índice de Pasajero por kilómetro (IPK).

Tarifa Técnica ($/pasajero) = Costo Total por Kilómetro sin IVA / IPK Esta tarifa representa los costos medios unitarios de explotación, incluyendo los beneficios empresarios.

TARIFAS ESTIMATIVAS BOLETO PASAJERO A OCTUBRE 2018

- CONSIDERAR COSTOS UNITARIOS POR PASAJEROS
- COSTO TOTAL + BENEFICIO POR KM ANUALIZADO $ 624.097.506,61
- CANTIDAD PASAJEROS POR AÑO 17.264.000
- INDICE PASAJEROS/KM. RECORRIDO $ 1,26
- TARIFA ESTIMATIVA (no considera subsidios nacionales)(*) $ 38,32
- Aportes del subsidio nacional mes octubre empresa tipo $ 5.105.208,97
- CANTIDAD PASAJEROS POR MES 1.438.667
- TARIFA ESTIMATIVA (considera subsidios nacionales) (*) $ 35,50
- (*) netas de iva

Esta sería la Tarifa ÚNICA PLENA, bajo la condición si el Índice pasajero/km no tuviera condicionamientos, recordemos que estamos con una empresa tipo, que cubre casi el 70 % de los recorridos sobre las ciudades bajo análisis. Pero como lo informado por las empresas tienen limitaciones, es de esperar que los valores pudieran tener un ajuste de un 5 % en mas o en menos.

Los pasajeros desarrollan actividades en un determinado marco socio-económico y cultural, dentro del cual básicamente demanda productos y servicios, los que son satisfechos, total o parcialmente, por la oferta de otros sujetos económicos (personas, empresas privadas y/o públicas). Este hecho determina para la empresa oferente de servicios públicos, un determinado nivel de actividad que expresa el grado en el que la misma utiliza sus factores productivos, atento a la demanda que enfrenta. De tal suerte que podemos distinguir tres tipos de capacidad: capacidad teórica o ideal, la capacidad normal y el nivel de actividad realmente alcanzado.

Capacidad teórica o ideal: ocupan la totalidad de la capacidad de los colectivos, es decir toda la flota de colectivos en funcionamiento, el personal con ausentismo cero, el capital de trabajo y equipamiento y tecnología en cantidad y calidad suficientes y la administración y dirección empresaria desempeñando su tarea con eficacia y eficiencia. Capacidad normal: Es la capacidad teórica o ideal con un razonable %, entre un 15 y 20 % de deducciones, que nos permite calcular los costos fijos de instalación y de funcionamiento en función de dicha capacidad.

Nivel de actividad realmente alcanzado: en nuestro caso, bajo estudio, sería la cantidad de pasajeros que transporta el servicio en un determinado período. En

nuestro caso bajo estudio el porcentaje de capacidad no utilizada nos ubica en el orden del 50 % de la capacidad total teórica, lo que nos permite deducir que la capacidad ociosa es muy importante incluso en la relación con la capacidad normal. Por lo tanto el índice pasajero/km nos indica además que la capacidad ociosa no permite cubrir los costos fijos en la medida que sería de esperar.

Consideraciones finales

En el presente Informe Técnico se han detallado la metodología y los componentes principales que forman el costo del sistema de transporte en una empresa tipo que desarrolla sus actividades en las ciudades de Santiago del Estero y La banda, en la provincia de Santiago del Estero, así como indicadores clave a tener en cuenta, ya sea de eficiencia (relación conductor/vehículo), producción (recorrido medio anual por vehículo) u operatividad (velocidad comercial).

Se ha proyectado este trabajo de investigación para el mes de Octubre de 2018 con escala salarial para dicho mes conforme a normativa y a convenios salariales.

Se considera oportuno resaltar la importancia de realizar un monitoreo permanente de los costos de explotación del sector en estas ciudades, así como de los beneficios empresariales, para poder asegurar un transporte automotor eficiente y de calidad, que incentive la mejora continua y la inversión, a la vez que aliente el uso de transporte público.

3.2.10. Bibliografia

· Antecedentes Estudios de Costos Municipalidad SAN SALVADOR DE JUJUY – Agosto 2017.

· Informe Técnico Calculo de Costos e Ingresos Medios Servicios Transporte de Pasajeros – Dirección Nacional de Gestión Económica – Enero 2018.

· El costo político en el cálculo del costo Kilómetro transporte urbano colectivo de pasajeros – revista Costos y Gestión – IAPUCO Diciembre 2016.

· Libro “Los costos en el transporte urbano de pasajeros”. Amaro Yardin, Hugo Rodriguez Jauregui, Norberto Cuesta. Octubre 1981.

· “Un modelo Mesoeconomico de costos, tarifas y subsidios para el transporte urbano de pasajeros”, Gustavo Ariel Sota, Aldo Mario Sota, Junio 2016.

· Información sobre subsidios nacionales provincia Santiago del Estero: https://servicios.transporte.gob.ar/compensaciones

3.3. Balance social: modelo OIT y R.T. 36 FACPCE – Control presupuestario social y ambiental - exposición de la información medioambiental en la información complementaria

Autor: Profesor Julio Benjamín Salomón

3.3.1. Introducción

La "Contabilidad Social y Ambiental" es un segmento de la Contabilidad que tiene cada vez mayor desarrollo y trascendencia. Actualmente es ampliamente reconocido que el concepto de "beneficio" debe dejar de limitarse a lo económico, y extenderse a lo social y ambiental. Cada ente, al tratar de alcanzar su beneficio particular, produce economías y deseconomías en otros entes, lo que refleja claramente la influencia de los factores externos en la determinación del beneficio.

En nuestro país, hasta la sanción de la Resolución Técnica Nº 36 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) del año 2.012, el comportamiento social y ambiental de los entes no estaba contemplado en la normativa profesional argentina.

A partir de un enfoque de la responsabilidad social a nivel micro (entes), se hace un análisis crítico de la denominación generalmente utilizada de "Balance Social" al instrumento de gestión que refleja el desempeño económico, social y ambiental de la organización en el marco de un contexto de sustentabilidad.

Por otra parte, se vincula el Balance Social con la planeación y administración estratégica y los presupuestos, realizándose propuestas relativas a la inclusión de metas presupuestadas en las Inversiones y Gastos Medioambientales y también con respecto a los indicadores más significativos previstos en la Memoria de Sustentabilidad, a fin de implementar el control presupuestario social y ambiental.

Por último, se presentan y comentan dos modelos de exposición del "Balance Social": el previsto por la Organización Internacional de Trabajo (OIT) y el prescripto por la Resolución Técnica Nº 36 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

3.3.2. Análisis crítico de la denominación balance social

Ya abordé en el trabajo "Contabilidad Social: contextualización y marco conceptual" a la problemática objeto de la misma y desafíos de este segmento (al que prefiero referirlo como Contabilidad Social y Ambiental), por lo que ahora nos abocaremos más al documento por ella generado, conocido como "Balance Social".

Cabe aquí preguntarnos si la denominación "Balance Social" es técnicamente correcta, y si no debería distinguirse entre los social y ambiental, en especial, por la trascendencia que desde hace por lo menos dos décadas viene teniendo la problemática ambiental, y que hoy no sólo se mantiene, sino que se incrementa continuamente.

Si bien es una denominación generalmente aceptada a nivel global por la profesión y por otras disciplinas, tal como se consigna en la Resolución Técnica Nº 36 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales (FACPCE), considero que no es técnicamente la mejor opción, por lo que a continuación expongo.

La Real Academia Española cita, entre otras definiciones de "balance" en sentido económico: "Análisis del activo y el pasivo para determinar el estado económico de una empresa o entidad".

En la Ley General de Sociedades Nº 19.550, en la Sección IX "De la documentación y de la Contabilidad", en el Artículo 63 se hace referencia al "Balance General ", disponiéndose expresamente la información que debe consignarse en el Activo y en el Pasivo, incluyendo dentro de este último no sólo las deudas y las previsiones por eventualidades que se consideren susceptibles de concretarse en obligaciones de la sociedad; sino también el capital social, con distinción en su caso, de las acciones ordinarias y de otras clases; las reservas legales, contractuales o estatutarias, voluntarias y las provenientes de revaluaciones y de primas de emisión; las utilidades de ejercicios anteriores y en su caso, para deducir, las pérdidas; todo otro rubro que por su naturaleza corresponda ser incluido en las cuentas de capital, pasivas y resultados.

De esto se desprende:

a. Consigna como Balance General al Estado de Situación Patrimonial,

b. Considera, desde el punto de vista jurídico, al "capital", "reservas legales, contractuales o estatutarias, voluntarias y las provenientes de revaluaciones y primas de emisión" (estas dos últimas no se consideran contablemente reservas) y a los resultados de ejercicios anteriores como formando parte del "pasivo", mientras que en la disciplina contable integran el Patrimonio Neto.

En nuestra profesión se asocia "balance" con el estado contable básico "Estado de Situación Patrimonial". La Resolución Técnica Nº 8 – FACPCE al citar los Estados Básicos (Capítulo II, Apartado C) consigna: Estado de Situación Patrimonial o Balance General.

Si consideramos la información que se brinda con el Balance Social tal como hoy está concebido por nuestra normativa, surge claramente que no es un Estado de Situación Social y Ambiental, en el que deberían incluirse los activos y pasivos ambientales. Más

bien apunta a información cuantitativa y cualitativa que exteriorice la contribución que desde la gestión de los entes se hace en materia económica, social y ambiental.

No obstante, en las últimas dos décadas se formularon propuestas de estados financieros a ser generados por la Contabilidad Ambiental, las que son más próximas a lo que denominamos "balance", por ejemplo, el trabajo "Los IFRS y la Contabilidad Ambiental" (IFRS-International Financial Reporting Standards: Estándares Internacionales de Información Financiera") de Minga Negash, University of Witwatersrand (Johannesburg, South Africa), del año 2.009, en el que se propone la presentación obligatoria por separado de un Estado de Activos y Pasivos Ambientales, en el cual contempla, entre otros:

Estado de activos y pasivos ambientales*
A diciembre 31 de 20XX

Información financiera

Año comparativo

Activos ambientales

Efectivo en fideicomisos

Inversiones en fideicomisos, a valor razonable

Derechos de emisión tenidos

Derechos de emisión tenidos para la venta (a valor razonable)

Seguros y productos similares tenidos contra riesgos ambientales

Inventario de activos naturales y biológicos, y agotamientos

Inversiones en calidad de aire y agua

Investigación y desarrollo capitalizado

Costos netos capitalizados de preparación y restauración de sitios

Pasivos ambientales y pasivos inciertos (provisiones o contra cuenta de activos)

Pasivos legales y constructivos que surgen de eventos pasados

Pasivos inciertos (provisiones o contra cuenta de activos)

Provisión para desmantelamiento, restauración y rehabilitación

Provisión para pasivos contingentes provenientes de eventos pasados

Ajustes netos a ganancias retenidas por errores y omisiones materiales pasadas

Superávit (déficit) neto por el año actual+

Estimado de activos (pasivos) ambientales

***** El estado puede acompañarse de revelación de información no financiera mínima tal como los estándares admisibles (Normas ISO) de emisiones, producción y disposición de desechos, agotamiento de recursos naturales y reemplazo (forestal), proyectos principales de capital que conducen a deterioro de la calidad de aire y agua, y urbanización.

+ Al superávit (déficit) neto se llega luego de considerar los ingresos y desembolsos recurrentes tales como ingresos por intereses y dividendos provenientes de inversiones relacionadas con el ambiente, descuentos y cuotas tributarios, desembolso recurrente en protección ambiental, cargos corrientes por provisiones normales para desmantelamiento y rehabilitación, errores y omisiones pasados, contribución corriente a fondo independiente de rehabilitación ambiental y ganancias y pérdidas tributarias que surgen de actividades de cobertura en productos relacionados con el ambiente, etc.

El Dr. William L. Chapman prefería referirse al Balance Social como un "Estado de Responsabilidad Social" y manifestaba en 1988: "Si se parte de la premisa que la Contabilidad Social conduce a la preparación de Estado de Responsabilidad Social donde se expone el costo-beneficio social de la actividad del ente, cabe aceptar que en dicho estado aparecerá el resultado periódico-comúnmente anual- de aquella relación, y que será una utilidad o una desutilidad social neta. Es obvio que no se trata de

un Balance o Estado de Situación a una fecha dada a la manera del Estado Patrimonial, sino de algo similar al Estado de Resultados del ejercicio que proporciona esta". ("El desarrollo de la contabilidad social en América Latina" Anales de la V Conferencia de Facultades y Escuelas de Contaduría de América Latina. IV Congreso Latinoamericano de Investigación contable. Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de la Patagonia y Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires. Fundación Banco de Boston).

Esta denominación propuesta por el Dr. Chapman hay que entenderla en el contexto en el que se dio. Entonces se concebía la responsabilidad social como la expresión del costo-beneficio social de la actividad del ente.

Considero aquí procedente remitirnos a lo definido como " responsabilidad social" en el Capítulo 2 de la norma ISO 26000 " Guía de Responsabilidad Social" de la Organización Internacional para la Estandarización (ISO, por sus siglas en inglés -International Organization for Standarization), que es una institución no gubernamental integrada por representantes de organizaciones de normalización y estandarización de todo el mundo que desarrolla estándares voluntarios que proporcionan valor añadido a todas aquellas organizaciones que busquen mejorar

aspectos clave de su desempeño, como la calidad, la ecología, la seguridad, la economía. Con esta norma por primera vez se logra establecer un consenso global en torno a:

1. qué principios, materias fundamentales y asuntos de responsabilidad social deberían ser tenidos en cuenta por cualquier organización; y,
2. qué debería hacer la organización para poner en práctica la RS.

Responsabilidad social: "responsabilidad de una organización ante los impactos que sus decisiones y actividades ocasionan en la sociedad y el medio ambiente, mediante un **comportamiento ético y transparente** que:

- tome en consideración los intereses de sus partes interesadas;
- cumpla con la legislación aplicable y sea coherente con la normativa internacional de comportamiento; y
- esté integrada en toda la organización y se lleve a la práctica en sus relaciones" (Cap. 2, Apdo. 2.18).

Surge con claridad que el término "responsabilidad social" tiene así definido una connotación positiva, que se vincula en las organizaciones con una gestión ética y transparente que "tenga en cuenta los intereses de partes interesadas", preocupada por el desarrollo sostenible, no limitada al cumplimiento obligatorio de normas, aunque se considera que éstas son muy necesarias para promover tales conductas. Refuerzo esto con lo manifestado por el Foro de Expertos en RSE de España en el año 2.005, al decir que la RSE es "además del cumplimiento estricto de las obligaciones legales vigentes, la integración voluntaria en su gobierno y gestión, en su estrategia, políticas y procedimientos, de las preocupaciones sociales, laborales, medioambientales, de respeto a los derechos humanos que surgen de la relación y el diálogo transparente con sus grupos de interés, responsabilizándose así de las consecuencias y los impactos que derivan de sus acciones". Sin embargo, no son pocos los entes que no se gestionan de esta manera, y, en no pocos casos, bajo la inacción del Estado, en tales casos el informe que nos ocupa sería el reflejo de su "irresponsabilidad social".

Desde esta perspectiva el Balance Social puede ser definido como el reporte anual producido voluntariamente por la empresa luego de una auditoría interna para identificar su grado de responsabilidad social. Esta auditoría interna busca entender la gestión del negocio y evaluarla según criterios ambientales, socioeconómicos, en los diversos niveles: políticas de buen gobierno corporativo, valores, visión, y desafíos propuestos.

Considerando que lo que se expone son políticas de gobierno e informes en unidades de medidas expresadas en términos cuantitativos y cualitativos en materia económica,

social y ambiental, estimo preferible la denominación "Estado de Gobierno y Desempeño Económico, Social y Ambiental". Ella es aplicable a todo tipo de entes, públicos o privados, con o sin fin de lucro, con una contribución social y ambiental positiva o negativa, y en su denominación engloba toda la información que, además de la económica y financiera que se prevé en los estados contables básicos y la información complementaria que forma parte de ellos, un ente debería brindar para satisfacer las necesidades de múltiples usuarios.

Por otra parte, se utiliza la expresión "Balance Social" y al conceptualizarlo la Resolución Técnica 36 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) cita expresamente en su Capítulo II: "El Balance Social es un instrumento para medir, evaluar e informar, en forma clara, precisa, metódica, sistemática, y principalmente cuantificada, el resultado de la política económica, social y ambiental de la organización. En dicho documento se recogen los resultados cuantitativos y cualitativos del ejercicio de la responsabilidad socio-ambiental, informando en forma objetiva las condiciones de equidad y sustentabilidad social, ambiental, económica y financiera que asumen las empresas en su comportamiento". Es decir, se separa lo social de lo ambiental.

También lo distingue la Global Reporting Initiative (GRI), Iniciativa de Reporte Global, que, tal como lo cita la RT 36 de la FACPCE, se define a sí misma como una "iniciativa internacional a largo plazo, promovida por un conjunto diverso de partes interesadas o interlocutores, cuya misión es desarrollar y diseminar a nivel global las guías necesarias para aquellas organizaciones que, de manera voluntaria, quieren emitir informes sobre la sustentabilidad de las dimensiones económicas, sociales y ambientales de sus actividades, productos y servicios", e identifica las categorías de cada una de ellas, todo lo cual hoy se debe tener en cuenta en la Memoria de Sustentabilidad.

Siguiendo esta línea conceptual, que se comparte, deberíamos distinguir lo social de lo ambiental, lo que se plantea en la denominación propuesta.

A esto lo fundamento, además de lo ya expuesto, en antecedentes de orden nacional, provincial e internacional.

El primero, de carácter académico: la Resolución Nº 3400-E-2017 del Ministerio de Educación de la Nación por la que se aprueban los contenidos curriculares básicos, la carga horaria mínima, los criterios de intensidad de la formación práctica y los estándares para la acreditación de la carrera correspondiente al título de CONTADOR PÚBLICO, cita en el Anexo I – CONTENIDOS CURRICULARES BÁSICOS-AREA TEMATICA: CONTABILIDAD E IMPUESTOS, " ...la contabilidad y sus segmentos: contabilidad patrimonial o financiera, contabilidad gubernamental, contabilidad social y ambiental, contabilidad económica y contabilidad de gestión..."El segundo lo constituye la Ley Nacional Nº 25.877-RÉGIMEN

LABORAL, promulgada el 18 de Marzo de 2.004, incluye en su Capítulo IV el "Balance Social", cuya elaboración es obligatoria para las empresas que ocupen más de trescientos trabajadores, en el que se debe brindar información relativa a las condiciones de trabajo, empleo, costo laboral y prestaciones sociales a cargo de la empresa. La norma establece el contenido del Balance Social, que puede ser ampliado por la reglamentación, en el que se incluyen, además del Balance General anual, la Cuenta de Ganancias y Pérdidas, notas complementarias, cuadros anexos y memoria del ejercicio, las relativas al estado y evolución económica y financiera de la empresa y del mercado en que actúa, la incidencia del costo laboral, la evolución de la masa salarial promedio y su distribución según niveles y categorías, la evolución de la dotación del personal y distribución del tiempo de trabajo, la rotación del personal por edad y sexo, la capacitación, el personal efectivizado, el régimen de pasantías y prácticas rentadas, las estadísticas sobre accidentes de trabajo y enfermedades inculpables, las tercerizaciones y subcontrataciones efectuadas, y los programas de innovación tecnológica y organizacional que impacten sobre la plantilla de personal o puedan involucrar modificación de condiciones de trabajo.

Es decir, con la misma denominación que la empleada por la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas al dictar la Resolución Técnica Nº 36 el 30 de Noviembre de 2.012, ya existía un estado legalmente exigido limitado a lo social y que detalla la información que obligatoriamente se debe suministrar, la que no es totalmente coincidente con lo establecido en la Resolución. Esto obliga a que los entes comprendidos en los alcances de la Ley 25.877 y que deseen, por ahora optativamente, presentar el Balance Social según lo previsto por la R.T. Nº 36-FACPCE, deban adecuar su contenido para cumplir con ambas normativas, o presentar dos informes con idéntica denominación.

El tercero, es otro antecedente legal pero a nivel provincial, cual es el Decreto Nº 517/11 de la Provincia de Salta, relativo al "Marco Conceptual para la Responsabilidad Social y Balance Socio Ambiental", con un completo tratamiento sobre la responsabilidad social y ambiental, el que contempla, entre las definiciones contenidas en el Artículo Nº 6 del Capítulo I, la de "Excedente de Productividad Global", no previsto en la RT 36 FACPCE, concebido como aquél que permite determinar en qué medida un aumento de los productos o servicios, es el resultado del mayor rendimiento en la utilización de los factores. Si bien mantiene el término "balance" lo referencia a lo social y ambiental. A nivel internacional, existe normativa referida a "Balance Social" producida por la Organización Internacional del Trabajo (OIT) "Manual del Balance Social", en el cual si bien está presente la relación con el Medio Ambiente, tiene un sesgo muy marcado hacia lo social.

Queda así fundamentada nuestra opinión de distinguir entre lo social y ambiental, sea que lo consideremos como un único segmento de la Contabilidad (criterio CONEAU), o, y ello puede ser una evolución futura, se los trate como dos segmentos con

particularidades propias, y con el rasgo distintivo de un abordaje interdisciplinario en lo ambiental.

En lo que respecta a las normas internacionales de información financiera (NIIF) recomiendan la inclusión de pasivos y activos ambientales en la información financiera de las empresas, y se refiere a ellos, por ejemplo, en la NIC 37: Provisiones, Activos Contingentes, y Pasivos Contingentes, NIC 36 –Deterioro del valor de los activos, y 38-Activos Intangibles (Ej.: el diseño, construcción y prueba de una alternativa elegida para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado, específicamente en materia de emisiones contaminantes), pero se resalta que a la fecha no existe una norma exclusiva que aborde integralmente lo social y ambiental. Sí existe una norma específica de carácter social para el tratamiento de los "Beneficios a los empleados" (NIC 19), lo que es contemplado en nuestro país en la Resolución Técnica Nº 23 de la FACPCE-"Normas contables profesionales: Beneficios a los empleados posteriores a la terminación de la relación laboral y otros beneficios a largo plazo".

El segundo lo constituye la Ley Nacional Nº 25.877-RÉGIMEN LABORAL, promulgada el 18 de Marzo de 2.004, incluye en su Capítulo IV el "Balance Social", cuya elaboración es obligatoria para las empresas que ocupen más de trescientos trabajadores, en el que se debe brindar información relativa a las condiciones de trabajo, empleo, costo laboral y prestaciones sociales a cargo de la empresa. La norma establece el contenido del Balance Social, que puede ser ampliado por la reglamentación, en el que se incluyen, además del Balance General anual, la Cuenta de Ganancias y Pérdidas, notas complementarias, cuadros anexos y memoria del ejercicio, las relativas al estado y evolución económica y financiera de la empresa y del mercado en que actúa, la incidencia del costo laboral, la evolución de la masa salarial promedio y su distribución según niveles y categorías, la evolución de la dotación del personal y distribución del tiempo de trabajo, la rotación del personal por edad y sexo, la capacitación, el personal efectivizado, el régimen de pasantías y prácticas rentadas, las estadísticas sobre accidentes de trabajo y enfermedades inculpables, las tercerizaciones y subcontrataciones efectuadas, y los programas de innovación tecnológica y organizacional que impacten sobre la plantilla de personal o puedan involucrar modificación de condiciones de trabajo.

Es decir, con la misma denominación que la empleada por la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas al dictar la Resolución Técnica Nº 36 el 30 de Noviembre de 2.012, ya existía un estado legalmente exigido limitado a lo social y que detalla la información que obligatoriamente se debe suministrar, la que no es totalmente coincidente con lo establecido en la Resolución. Esto obliga a que los entes comprendidos en los alcances de la Ley 25.877 y que deseen, por ahora optativamente, presentar el Balance Social según lo previsto por la R.T. Nº 36-FACPCE, deban adecuar su contenido para cumplir con ambas normativas, o

presentar dos informes con idéntica denominación. El tercero, es otro antecedente legal pero a nivel provincial, cual es el Decreto Nº 517/11 de la Provincia de Salta, relativo al "Marco Conceptual para la Responsabilidad Social y Balance Socio Ambiental", con un completo tratamiento sobre la responsabilidad social y ambiental, el que contempla, entre las definiciones contenidas en el Artículo Nº 6 del Capítulo I, la de "Excedente de Productividad Global", no previsto en la RT 36 FACPCE, concebido como aquél que permite determinar en qué medida un aumento de los productos o servicios, es el resultado del mayor rendimiento en la utilización de los factores. Si bien mantiene el término "balance" lo referencia a lo social y ambiental.

A nivel internacional, existe normativa referida a "Balance Social" producida por la Organización Internacional del Trabajo (OIT) "Manual del Balance Social", en el cual si bien está presente la relación con el Medio Ambiente, tiene un sesgo muy marcado hacia lo social.

Queda así fundamentada nuestra opinión de distinguir entre lo social y ambiental, sea que lo consideremos como un único segmento de la Contabilidad (criterio CONEAU), o, y ello puede ser una evolución futura, se los trate como dos segmentos con particularidades propias, y con el rasgo distintivo de un abordaje interdisciplinario en lo ambiental.

En lo que respecta a las normas internacionales de información financiera (NIIF) recomiendan la inclusión de pasivos y activos ambientales en la información financiera de las empresas, y se refiere a ellos, por ejemplo, en la NIC 37: Provisiones, Activos Contingentes, y Pasivos Contingentes, NIC 36 –Deterioro del valor de los activos, y 38-Activos Intangibles (Ej.: el diseño, construcción y prueba de una alternativa elegida para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado, específicamente en materia de emisiones contaminantes), pero se resalta que a la fecha no existe una norma exclusiva que aborde integralmente lo social y ambiental. Sí existe una norma específica de carácter social para el tratamiento de los "Beneficios a los empleados" (NIC 19), lo que es contemplado en nuestro país en la Resolución Técnica Nº 23 de la FACPCE-"Normas contables profesionales: Beneficios a los empleados posteriores a la terminación de la relación laboral y otros beneficios a largo plazo".

Algunos ejemplos de asuntos ambientales que afectan a los estados financieros son:

a la sanción de normas legales ambientales y su reglamentación que pueden implicar:

a.1 un deterioro en el valor de los activos y por lo tanto un ajuste de su valor contable;

a.2 el incumplimiento de los requisitos legales concernientes a los problemas ambientales que generen costos de reparación y/o compensación;

b responsabilidades constructivas asumidas voluntariamente, con el fin de preservar la reputación del ente a largo plazo y mejorar su vínculo con la comunidad.

Expuesta nuestra postura, utilizaremos en adelante la terminología contenida en la Resolución Técnica Nº 36-FACPCE.

3.3.3. Balance social y planeamiento y administración estratégica

Planeamiento estratégico es el proceso por el cual se determinan las relaciones con el entorno, mediante la fijación de objetivos estratégicos, vinculados a los factores críticos de éxito de una organización, que se pretenden alcanzar en el largo plazo. En él se definen "visión", "misión", "valores fundamentales" y "objetivos estratégicos". A ello se suma la selección de estrategias para alcanzar los resultados deseados.

La empresa se interroga sobre cambios y tendencias en el entorno competitivo, clientes actuales y futuros, productos o servicios que serán demandados en el futuro, evolución de la tecnología, etc.

Los objetivos estratégicos condicionarán la estrategia a implementar y se refieren, entre otros, a alcanzar mayor participación en el mercado, liderazgo en costos, liderazgo en calidad, liderazgo en tecnología, etc.

El planeamiento estratégico se basa en un claro diagnóstico de la situación actual, para lo cual se nutre fundamentalmente del Análisis FODA (Fortalezas, Oportunidades, Debilidades, Amenazas), o sea, del análisis interno (fortalezas, debilidades) y externo (oportunidades, amenazas).

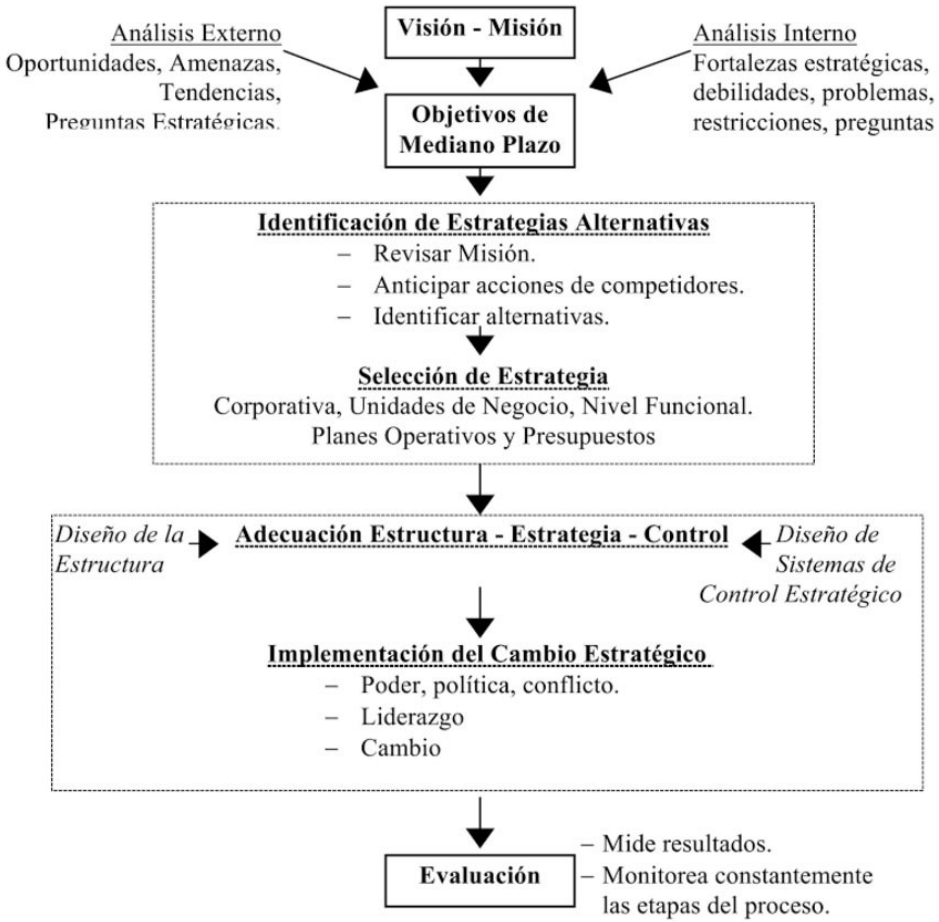
La administración estratégica es un proceso de evaluación sistemática de un negocio y, siguiendo a Arthur A. Thompson, Jr. y A.J. Strickland III, en su libro "Administración Estratégica", agregaríamos a lo definido en el planeamiento estratégico:

- Puesta en práctica y la ejecución en forma eficiente y eficaz, y
- Evaluación del desempeño e implementación de los ajustes correctivos en la visión, la dirección a largo plazo, los objetivos, la estrategia o la puesta en práctica, en vista de la experiencia real de las condiciones cambiantes, de las nuevas ideas y de las nuevas oportunidades.

La puesta en práctica de la estrategia es un proceso orientado a la acción y a la obtención de ciertos objetivos. Incluye actividades de diversa índole, destacándose a nivel de planeamiento la elaboración de presupuestos, y, en materia de recursos humanos: liderazgo, motivación, desarrollo de competencias y habilidades.

El proceso de administración estratégica se puede visualizar en el siguiente gráfico,

según lo presenta el Dr. Rodolfo Eduardo Biasca, en su libro "Gestión del Cambio-El Modelo Biasca":



El 25 de Septiembre del año 2.015, la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) aprobó la Agenda 2.030 para el Desarrollo Sostenible, en la que se fijan 17 (diecisiete) objetivos estratégicos y, para cada uno de ellos se establecen metas a alcanzar, de carácter integrado e indivisible, y en los que se conjugan las tres dimensiones del desarrollo sostenible: económica, social y ambiental. Resulta indudable que para alcanzarlos deberá existir un trabajo conjunto a nivel macro (Estado, Región, etc.) y micro (entes con y sin fin de lucro).

Entre los objetivos estratégicos se destacan, en relación a la responsabilidad social de todo tipo de entes, en el marco de la sostenibilidad ambiental:

- Salud y bienestar
- Igualdad de género
- Agua limpia y saneamiento
- Trabajo decente y crecimiento económico
- Industria, innovación e infraestructura
- Producción y consumo responsables
- Acción por el clima
- Vida submarina
- Vida de ecosistemas terrestres
- Alianzas para lograr los objetivos

Surge con claridad que la elaboración del Balance Social se debe realizar en el marco de un proceso de alineación de la estrategia de sustentabilidad del ente a los Objetivos de Desarrollo Sostenible, identificando los que son "prioritarios" con relación a la actividad que desarrollan, lo que permitirá definir los ejes fundamentales de gestión, y, en ellos, las iniciativas principales a llevar a cabo.

Entre las herramientas que se recomiendan para realizar este proceso está la SDG Compass (Sustainable Development Goals Compass), traducida al español como Brújula de los ODS, que es una guía para la acción empresarial en ODS que elaboraron conjuntamente United Nations Global Compact (Pacto Mundial de las Naciones Unidas), GRI y Word Business Council for Sustainable Development (WBCSD: Consejo Empresarial Mundial para el Desarrollo Sostenible) que explica cómo los ODS afectan al negocio ofreciéndole las herramientas y los conocimientos necesarios para poner la sostenibilidad en el centro de su estrategia. Se parte de evaluar los impactos actuales, potenciales, positivos y negativos que las actividades comerciales tienen sobre los ODS a lo largo de la cadena de valor, permitiendo identificar dónde los impactos positivos se pueden incrementar y dónde los impactos negativos pueden reducirse o eliminarse.

Definidos los objetivos estratégicos, deben medirse a través de indicadores, y establecerse metas presupuestadas con relación a ellos, a fin de que, por comparación entre el desempeño real y el presupuestado, se puedan identificar debilidades y fortalezas, permitiendo implementar y/o adecuar las acciones estratégicas para una mejor performance de la organización. Es lo que se considera en el Cuadro de Mando Integral.

Así concebido, el Balance Social, es una herramienta de destacable apoyo al control estratégico.

3.3.4. Balance social y presupuestos

Toda administración estratégica requiere de herramientas de control de gestión (Ej. Presupuestos) y operativos (Ej. costeo por actividades). A su vez, para cada objetivo estratégico definido debe precisarse el indicador con el que se lo medirá y la "meta" que se desea alcanzar en cada ejercicio, para lo que se definirán actividades a llevar a cabo, recursos disponibles para cada una de ellas y responsables de ejecución.

Los recursos deben asignarse de conformidad con presupuestos debidamente confeccionados y aprobados. El presupuesto es un plan de acción, aprobado por la dirección superior, normalmente anual, expresado en términos financieros, en el que se contemplan actividades a llevar a cabo, y los recursos y gastos previstos para alcanzar los objetivos definidos por la alta gerencia. Se basa en el planeamiento estratégico. Permite vincular lo estratégico con lo táctico (Ej. presupuestos sintéticos plurianuales), y también con lo operativo (presupuesto analítico anual).

Las principales ventajas que se derivan de su utilización son:

- Mejora la toma de decisiones y su control: implica evaluación de alternativas y seguimiento permanente.
- Promueve un uso más racional de los recursos.
- Impone la cuantificación de responsabilidades operativas.

Debe ser realista (no sobreestimar recursos y/o subestimar gastos), y sujeto a revisión continua en contextos comercialmente dinámicos y/o en entornos macroeconómicos inestables.

Si se concibe al Balance Social como una herramienta de gestión y control económico, social y ambiental, asociada a la elaboración de Presupuestos en materia social y ambiental (Ej. de Inversión y Gastos Medioambientales), se podrá utilizar el control presupuestario para evaluar el uso de los recursos y las actividades llevadas a cabo en materia de responsabilidad social y ambiental de las organizaciones. La inclusión del Balance Social en los reportes financieros, hoy optativa en nuestro país, pero se estima será obligatoria en poco tiempo más, si lo consideramos desde la perspectiva antes descripta, como herramienta de evaluación y control, replantea una vieja discusión doctrinaria sobre la inclusión en los informes financieros de cifras presupuestadas, cuestión que divide a los estudiosos de la Contabilidad, siendo central la discusión sobre la dificultad de verificabilidad de los valores presupuestados, lo que afectaría su fiabilidad. En este sentido se pronuncia el reconocido tratadista Enrique F. Newton, quien cita, en su libro "Cuestiones Contables Fundamentales", la opinión del Instituto Técnico de Contadores Públicos en 1.982, que juzga vigente, y que se cita a continuación:

"En la práctica, cuando los datos proyectados difieren significativamente de la

realidad posterior, resulta muy difícil determinar si:

a. Era posible proyectar razonablemente en el momento de preparar el presupuesto en cuestión;

b. El estado proyectado no estaba seriamente preparado,

c. Se han producido cambios operativos que motivara que no se cumpliera lo proyectado,

d. Las premisas no eran válidas al momento de efectuar la proyección,

e. Se han producido hechos fuera de control que hicieron fracasar la proyección,

f. Se ha producido otro tipo de evento impredecible".

El término "proyectados" es utilizado en el sentido de "presupuestados".

No obstante lo anteriormente expuesto con relación al segmento "Contabilidad Financiera", existe consenso generalizado de la utilidad de contar con presupuestos para el segmento "Contabilidad de Gestión" y, a mi criterio, también resultan muy necesarios para el de "Contabilidad Social y Ambiental", tanto para la gestión como para su control en todo tipo de entes. Y el problema radica en que mientras no se lo exija, no se conocerán las metas para el próximo ejercicio, dificultándose el control sobre el uso de los recursos de los entes para evaluar su desempeño social y ambiental, el que quedará limitado a la exposición de la información consignada en el Estado de Valor Económico Generado y Distribuido, Memoria de Sustentabilidad exigidos por la R.T. 36 FACPCE, y el Anexo de Gastos e Inversiones Medioambientales.ç

La definición de objetivos estratégicos en línea con los objetivos de desarrollo sostenible de la ONU, la selección del mejor indicador para medir el desempeño con relación a cada uno de ellos, y el establecimiento de "metas" presupuestadas anuales para cada uno de esos indicadores económicos, sociales y ambientales, mostraría cómo la empresa pretende crear un valor sostenible a largo plazo económico, social y ambiental, para todos los grupos de interés. A su vez, pondría de manifiesto cuáles objetivos estratégicos sociales y ambientales (vinculados con los factores críticos de éxito en un contexto de desarrollo sustentable) serán priorizados por la gestión de los entes para el ejercicio considerado. Lo precedentemente consignado, permitiría conocer el grado de avance alcanzado por comparación entre lo presupuestado y lo realmente ejecutado, determinar las diferencias en valores absolutos y porcentuales, y efectuar las recomendaciones de mejora, quedando así materializado el control presupuestario social ambiental.

Esto está en línea con el diseño cada vez más generalizado del Cuadro de Mando Integral (CMI), concebido como una herramienta estratégica de gestión y control de las organizaciones, en el que se incluye separadamente la "perspectiva ambiental", excluyéndola del Marco Regulatorio y Social de la Perspectiva de Aprendizaje y

Crecimiento, tal como fue concebido por sus creadores Robert Kaplan y David Norton en su modelo. En consecuencia, tendríamos cinco perspectivas en lugar de las cuatro originalmente planteadas, resaltándose, además, que en el modelo hoy muy utilizado de CMI se hacen dos tipos de ponderaciones: a) de cada objetivo estratégico con relación a la perspectiva y b) ponderación acumulada: de cada objetivo estratégico con relación al total (todas las perspectivas).

En cuanto al uso de presupuestos previsto en las normas vigentes en la Contabilidad Financiera, se deben considerar los presupuestos financieros más recientes aprobados por la administración en la estimación de los flujos de fondos para el cálculo del "valor de uso, utilizado en la determinación del valor recuperable de los activos. Ese flujo neto de fondos basado en el presupuesto del ente en los entes pequeños y medianos podrá ser reemplazado por una proyección basada en los resultados obtenidos en los tres últimos ejercicios, siempre que las evidencias externas no demuestren que debe modificarse dicha premisa.

Para los entes sin fin de lucro la FACPCE recomienda (no exige) que los estados financieros incluyan presupuesto económico y/o financiero (Capítulo VII-Información Complementaria, Punto E, de la Resolución Técnica 11). Sí es obligatoria la elaboración de Presupuesto Anual y Trianual en la Contabilidad Gubernamental.

3.3.5. Concepto y contenido del balance social en el modelo de la organización internacional del trabajo (OIT)

Ya mencionamos el concepto de Balance Social contemplado en la RT 36 FACPCE.

Cabe aclarar que existen otras concepciones doctrinarias del Balance Social, citando entre ellas la de Maldonado Edith y otros. "Balance Social como Herramienta de Evaluación y Control en la Administración del Recurso Humano", 1999, en la que se plantea el Balance social como el resumen informativo de los resultados de la ejecución real frente a lo planeado en el ámbito de lo social. Esto exige contar con un Presupuesto Social, entendido como el conjunto de recursos de diferente orden, actividades y dinero, encaminados a cumplir los objetivos generales y las metas específicas, en desarrollo del cumplimiento de la responsabilidad social de las empresas.

El Instituto para el Desarrollo Empresarial de la Argentina (IDEA), en su trabajo "Balance Social-Un enfoque Integral", incluye la siguiente definición de Gallego, Mery ("El Balance Social como Herramienta Organizacional", Revista Universidad Eafit, 1.999):"Es una herramienta de política empresaria que permite evaluar cuantitativa y cualitativamente el cumplimiento de la responsabilidad social de la empresa en términos de activos y pasivos sociales, en sus ámbitos internos y externos, durante un periodo determinado y frente a metas de desempeño definidas y aceptadas previamente, con fines de diagnóstico del clima laboral y social, información,

planeamiento de su política social y concertación con los diversos sectores con los cuales la empresa se relaciona".

Esta concepción que incluye la definición de **metas de desempeño**, está en línea con el enfoque y el modelo propuesto para Balance Social por la OIT, del que surge distinción entre Informe Social y Balance Social.ç

"*El Informe Social es un instrumento en el que se registra en términos cuantitativos o cualitativos, el desempeño social de una empresa en un periodo dado*".

"*El Balance Social es un instrumento de gestión para planear, organizar, dirigir, registrar, controlar y evaluar en términos cuantitativos y cualitativos la gestión social de la empresa, en un periodo determinado y frente a metas preestablecidas*".

La OIT destaca el vínculo entre los recursos invertidos en el cumplimiento de la responsabilidad, la rentabilidad económica y el bienestar social.

El Balance Social parte de todo un proceso, el cual al finalizar cada periodo y de acuerdo con los resultados del análisis, brindará información necesaria para evaluar el cumplimiento de la responsabilidad social frente a metas establecidas al interior y al exterior de cada institución, mientras que el Informe Social solo describe el desempeño social en un periodo que por lo general se utiliza en el primer año en que se evalúan las acciones sociales.

La OIT elaboró un Manual de Balance Social que incluye diferentes capítulos, en los cuales hace referencia a la necesidad, por parte de las empresas, de definir su propia política social y su integración a la planificación general de la compañía. En el Manual se incluye un Cuadro de Balance Social como medio de presentar los resultados, tomando como punto de referencia las metas presupuestadas definidas al comienzo del periodo, de manera de poder evaluar el grado de cumplimiento y si el resultado es positivo o negativo, algo que a mi criterio, debería estar presente en nuestra normativa profesional, ya que es el único modo de identificar si la organización avanzó o no en su contribución social y ambiental.

Según la OIT, .[El] Balance Social por sí solo no podrá conseguir transformar una empresa, pero si es aplicado en un ambiente favorable, será un elemento de enorme utilidad. Su práctica facilita el desarrollo de una Política Social voluntaria, ya que es una herramienta fundamental para la toma de decisiones relacionadas con la Responsabilidad Social libremente asumida:

- Brinda información detallada a la Alta Dirección para la toma de decisiones en la fijación de Políticas y Estrategias Sociales.
- Permite racionalizar los recursos sociales con que cuenta la empresa evaluando la efectividad de los mismos.

- Brinda un mayor conocimiento de las características socio-laborales y de la contribución de la empresa al Desarrollo Integral de la Persona.
- Se constituye en un aporte valioso para las negociaciones colectivas.
- Muestra la contribución de la empresa al desarrollo social y económico del país".

El Balance Social lo estructura a partir de dos grandes áreas: interna y externa. Cada una de ellas integrada por tres campos, y en cada uno de ellos se distinguen variables (actividades), cuyo desempeño se mide mediante indicadores.

1. Área Interna:
   - · **Campos**
   - Características socio laborales del personal,
   - Servicios Sociales de la empresa al trabajador,
   - Integración y Desarrollo del Personal
2. Área Externa:
   - · **Campos**
   - Relaciones Primarias
   - Relaciones con la Comunidad (incluido Sector Público y Medioambiente),
   - Relaciones con Otras Instituciones (gremios, medios de información,
   - Universidades e instituciones de investigación).

Los indicadores son un medio para llevar a cabo un control de la gestión en términos de eficiencia, eficacia, e impacto de costo-beneficio y deben limitarse a lo relevante.

Para cada indicador se debe definir un rango de gestión para el control y evaluación.

Ejemplo:

Área: Interna

Campo: Características socio laborales del personal

Variable:
1- Demografía

Indicador
1.1. De género: (Nº total de empleadas mujeres / Nº total de empleados) x 100
1.2. Nivel educativo: (Nº total de empleados con título secundario / Nº total de empleados) x 100

1.3. De equidad de género: (Nº total de Directivos mujeres / Nº total de Directivos) x 100

Una misma variable puede medirse por dos o más indicadores.

Hasta aquí el esquema es similar al propuesto por el Global Reporting Initiative (GRI), adoptado por la RT 36 FACPCE, con la diferencia que el Modelo OIT no prevé el desempeño económico.

La diferencia sustancial radica en que el Modelo de la OIT propone, además, que para cada variable-actividad-indicador se defina por la empresa en virtud de su importancia un "factor de ponderación" (del 1 al 5), se fije una "meta" en valores absolutos, porcentajes, etc., se exponga el "valor obtenido" (resultado alcanzado al final del periodo) en la misma unidad de medida que la meta, se determine la "diferencia en porcentaje de cumplimiento" entre este último y la meta (puede ser positiva o negativa), y, a partir de allí, se determinen tres resultados:

Resultado obtenido: se obtiene de multiplicar la diferencia en % por el factor de ponderación.

Resultado posible: se obtiene de multiplicar el factor de ponderación por 100.

Resultado final: se obtiene de sumar o restar el resultado obtenido del resultado posible, dando como resultado puntos por encima de la meta o por debajo de ella.

Superávit/déficit: cuando la suma de los puntos del resultado final es superior a la suma de los puntos del resultado posible, hay superávit en el cumplimiento de las acciones propuestas por la empresa con base en su política social. Caso contrario, hay déficit.

Activida-des	Factor Ponderación	Meta	Valor Obtenido	% Dif.	Resultado Obtenido	Resultado Posible	Resultado Final
					Superávit / Déficit		

En el cuadro, en la columna I si bien se consignan "Actividades", se incluyen en ellas todas las cuantificables, y se desagregan variables con sus indicadores, siendo éstos los que se ponderan.

El factor de ponderación lo determina la empresa al comienzo del periodo, de acuerdo al grado de importancia que para ella tiene la variable, en una escala

del 1 (puntaje más bajo) al 5 (puntaje más alto). Ej. en una empresa con baja productividad del personal, será importante fomentar y evaluar adecuadamente la formación, capacitación y/o entrenamiento del personal.

Deben compararse los resultados obtenidos con los de períodos anteriores, separando las áreas interna y externa, e indicando el impacto de las acciones sobre las personas y sobre la comunidad. De allí se sugiere incorporar dos columnas al cuadro anterior: Resultado Final del Período Anterior, Variación en valores absolutos y porcentuales.

Por último, en las conclusiones se evalúan los resultados alcanzados con relación a las metas y se hacen las recomendaciones necesarias para que la empresa pueda tomar decisiones sobre su gestión social para el período siguiente.

Como crítica se puede citar que la ponderación de cada variable es subjetiva y específica para el ente, lo que afecta la comparabilidad. Una alternativa sería que se determinen, mediante normas consensuadas entre el sector privado y público, variables relevantes y su ponderación por sectores de actividad y, de corresponder, tamaño de la empresa.

Otro aspecto a considerar es la restricción costo-beneficio en entes pequeños. Se propone para ellos adoptar metodológicamente lo propuesto por el Global Reporting Initiative (GRI) como "opción esencial", que obliga a presentar al menos un indicador de los todos los aspectos materiales identificados, pero no eximirlos de presentar metas, ya que el control de gestión es imprescindible en todo tipo de entes.

A favor, el establecimiento de metas de desempeño y la forma de exposición de los indicadores, que permiten obtener un resultado final: el grado de cumplimiento de las metas. Así se brinda más y mejor información sobre la gestión y el uso de sus recursos, beneficiando a usuarios internos y externos.

Las metas pueden establecerse, entre otros, en pesos, unidades, valores absolutos, porcentajes.

Los campos, variables e indicadores dependerán del modelo que se adopte (GRI, OIT, etc.).

En lo que respecta a los requerimientos para la implementación del Balance Social, según el Manual de la OIT, son:

1 - ESTRUCTURACIÓN DE UNA POLÍTICA SOCIAL.
El reconocimiento de la RSE como filosofía de la empresa, conlleva a la estructuración de una política social que fije parámetros dentro de los que se desarrollen las acciones tendientes al cumplimiento de su responsabilidad social interna y externa.

2 - APOYO DE LA ALTA GERENCIA.
Si no existe este apoyo, el balance social será sólo un programa aislado y sin

continuidad en el tiempo y no cumplirá con los objetivos de información, concertación y planificación.

3 - EXISTENCIA DE UNA ESTRATEGIA CORPORATIVA INTEGRAL.
Es necesario el compromiso de toda la organización, puesto que al ser un programa corporativo requiere la participación y colaboración de todos los funcionarios de la empresa.

4 - CONOCIMIENTO DEL CONCEPTO Y CONTENIDO DEL BALANCE SOCIAL.
En la medida en que se conozca su contenido y sus ventajas, mayor podrá ser el compromiso de la organización y de la alta gerencia. El balance social debe realizarse por convencimiento y no por imagen.

5 - DEFINICIÓN DE OBJETIVOS Y METAS.
Deben ser realistas y se recomienda en lo posible consultarlas con los sectores involucrados.

Si le agregamos:

- Estructuración de una política ambiental, separada de la social;
- Contenidos básicos en la categoría "Economía", y
- Rediseño y/o actualización de los Sistemas de Información Contable, tendríamos el conjunto de requerimientos para implementar adecuadamente el Balance Social y Ambiental que abarque las tres dimensiones: económica, social y ambiental.

3.3.6. Concepto y contenido del balance social según la RT 36 FACPCE

Tal como ya se consignó, la RT 36 FACPCE, Capítulo II, conceptualiza el Balance Social como un "instrumento para medir, evaluar e informar en forma clara, precisa, metódica, sistemática y principalmente cuantificada, el resultado de la política económica, social y ambiental de la organización".

Refleja los resultados cuantitativos y cualitativos del ejercicio de la responsabilidad socio-ambiental.

El denominado Balance Social según la RT 36 FACPCE contempla en su contenido un estado contable, el Estado de Valor Económico Generado y Distribuido - EVEGyD, conocido comúnmente como Estado de Valor Agregado o Estado de Valor Añadido, que es un indicador de desempeño económico, consignándose también la Evolución del EVEGyD correspondiente a los propietarios, y un conjunto de indicadores cuali y cuantitativos referidos a lo económico, social y ambiental, que se incluyen en la Memoria de Sustentabilidad, basada en las pautas y principios fijados por el Global

Reporting Initiative (GRI). Como información adicional se cita un Anexo de Gastos e Inversiones Medioambientales.

En el Proyecto 23 de Resolución Técnica del CENCyA - Balance Social, se adoptaba la denominación de Estado de Valor Agregado, precisándose que está fundamentado en conceptos macroeconómicos, buscando presentar la parte en que contribuyen las entidades en la formación del Producto Bruto Interno.

El Proyecto 23 definía al Valor agregado como el valor creado por la organización y los grupos sociales involucrados con ella. Su medición, en forma general, se realiza por la diferencia entre el valor de las ventas y los insumos adquiridos a terceros devengados en el ejercicio.

El valor agregado se diferencia del beneficio empresario en que el primero se refiere a la retribución de todos los grupos sociales que intervienen en el proceso de producción, mientras que el beneficio empresario se refiere a la porción que les corresponde a los propietarios cuando se distribuye el valor agregado.

Además, si bien no fue incluido en la redacción final de la RT 36 FACPCE, se brindaba la opción a los denominados "Entes Pequeños" de no presentar todos los indicadores de responsabilidad social y ambiental, citándose entre los excluidos en el Anexo III del Proyecto:

ASPECTO: PRODUCTOS Y SERVICIOS
- Porcentaje de productos vendidos, y sus materiales de embalaje, que son recuperados al final de su vida útil, por categorías de producto.

ASPECTO: SALUD Y SEGURIDAD EN EL TRABAJO
- Porcentaje del total de trabajadores que está representado en comités de salud y seguridad conjuntos de dirección-empleados, establecidos para ayudar a controlar y asesorar sobre programas de salud y seguridad en el trabajo.

ASPECTO: FORMACIÓN Y EDUCACIÓN
- Promedio de horas de formación al año por empleado, desglosado por categoría de empleado.

ASPECTO: PRÁCTICAS DE INVERSIÓN Y ABASTECIMIENTO
- Total de horas de formación de los empleados sobre políticas y procedimientos relacionados con aquellos aspectos de los derechos humanos relevantes para sus actividades, incluyendo el porcentaje de empleados formados.

ASPECTO: LIBERTAD DE ASOCIACIÓN Y CONVENIOS COLECTIVOS
- Actividades de la compañía en las que el derecho a libertad de asociación y de acogerse a convenios colectivos pueda correr importantes riesgos, y medidas adoptadas para respaldar estos derechos.

La confección del Balance Social requiere de un trabajo que involucra a varias disciplinas científicas y/o técnicas, tal como lo cita el punto j) del Considerando de la RT 36 FACPCE: "... j) que la tarea de confección del balance social requiere de un abordaje interdisciplinario... ". Un reflejo de ello lo encontramos en los aspectos e indicadores ambientales.

El GRI es una iniciativa internacional apoyada desde Naciones Unidas que se define a sí misma como "una iniciativa internacional a largo plazo, promovida por un conjunto diverso de partes interesadas o interlocutores, cuya misión es desarrollar y diseminar a nivel global las guías necesarias para aquellas organizaciones que, de manera voluntaria, quieren emitir informes sobre la sustentabilidad de las dimensiones económicas, sociales y ambientales de sus actividades, productos y servicios". Promueve la elaboración de Memorias de Sostenibilidad (Sustentabilidad según FACPCE).

Esta resolución técnica es de aplicación opcional, no estando aún su confección generalizada en Pymes, en particular los denominados "entes pequeños". Al respecto la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas se encuentra promoviendo activamente su divulgación y capacitación, con la colaboración de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de cada provincia.

La Resolución consigna en la Segunda Parte Punto B. OBJETIVO lo siguiente: "El objetivo de esta resolución técnica es establecer criterios para la preparación y presentación del Balance Social".

Su preparación deberá:

- cubrir los requisitos enunciados en la sección 3 (requisitos de la información contenida en los estados contables) de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 16 (Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales distintas a las referidas en la Resolución Técnica N° 26), y
- cumplir con los principios para definir la calidad de elaboración de memorias contenidos en la Guía para Elaboración de Memorias de Sustentabilidad GRI, referenciada en el Anexo II de la presente resolución técnica".

De ello se deduce que la información contenida en el Balance social, como el resto de los estados contables, conforme la R.T. Nº 16 FACPCE, debe reunir los siguientes atributos:

- pertinencia (atingencia),
- confiabilidad (credibilidad),
- sistematicidad,
- comparabilidad,

- claridad (comprensibilidad), y tener en cuenta las restricciones que condicionan el logro de las cualidades recién indicadas:
- Oportunidad
- Equilibrio entre costos y beneficios
- Impracticabilidad

3.3.7. Memoria de sustentablidad

ESTRUCTURA DE LA GUÍA PARA LA ELABORACIÓN DE MEMORIAS DE SOSTENIBILIDAD (SUSTENTABILIDAD SEGÚN FACPCE), VERSIÓN G.4.:

Este tema ya fue abordado en detalle en mi trabajo "Contabilidad Social y Ambiental: Contextualización y Marco Conceptual", por lo que aqui me limitaré a breves consideraciones.

La Guía está integrada por dos documentos:

1 - Principios de elaboración de memorias y contenidos básicos:

Los principios de elaboración de memorias de GRI son los criterios en los que deben basarse las decisiones de los redactores para crear informes eficaces.

Son fundamentales para la transparencia. Se dividen en dos grupos:

- Principios para determinar el contenido de la memoria, y
- Principios para determinar la calidad de la memoria

Los contenidos básicos se clasifican en "generales" y "específicos". Los Principios y las Contenidos básicos determinan los asuntos y los Indicadores a ser incluidos en el informe.

2-Manual de aplicación:

En esta sección se explica cómo llevar a cabo el trabajo y se ofrece asesoramiento y consejos para elaborar memorias con la G4.

Resalto el que para cada "principio" el Manual incluye las siguientes "directrices":

- aplicación del principio, y
- comprobación, lo que facilita su implementación y el control.

PRINCIPIOS PARA DETERMINAR EL CONTENIDO DE LA MEMORIA:

- Participación de los grupos de interés: son las entidades o individuos a los que pueden afectar de manera significativa las actividades, productos y/o servicios de la organización; y cuyas acciones pueden afectar dentro de lo razonable a la capacidad

de la organización para desarrollar con éxito sus estrategias y alcanzar sus objetivos. Ej.: empleados, accionistas, proveedores, comunidad,

- Contexto de sostenibilidad: la organización informante debe presentar su desempeño dentro del contexto más amplio de la sostenibilidad. La cuestión que subyace en una memoria de sostenibilidad es la forma en la que contribuye la organización, o pretende contribuir en el futuro, a la mejora o al deterioro de las tendencias, avances y condiciones económicas, ambientales y sociales a nivel local, regional o global, a través de la definición de su estrategia organizativa, para lo que evaluará los riesgos y las oportunidades a largo plazo.

- Materialidad: la información contenida en la memoria deberá cubrir los aspectos e Indicadores que:

a) reflejen los impactos significativos, sociales, ambientales y económicos de la organización, o

b) podrían ejercer una influencia sustancial en las evaluaciones y decisiones de los grupos de interés.

No basta precisar los asuntos relevantes para cada grupo de interés, se los debe priorizar: Ej.: relevancia alta, media y baja.

- Exhaustividad: la cobertura de los Indicadores y aspectos materiales y la definición de la cobertura de la memoria deben ser suficientes para reflejar los impactos sociales, económicos y ambientales significativos y para permitir que los grupos de interés puedan evaluar el desempeño de la organización informante durante el periodo que cubre la memoria. Abarca las dimensiones de "alcance" (rango de aspectos de sostenibilidad que cubre una memoria, debiendo la suma de los aspectos e indicadores ser suficiente para reflejar los impactos significativos tanto económicos, ambientales como sociales), "límites" (dónde se producen los impactos internos y/o externos de cada aspecto material), y "tiempo" (la información debe ser exhaustiva con respecto al periodo determinado para la memoria).

PRINCIPIOS PARA DETERMINAR LA CALIDAD DE LA MEMORIA

Equilibrio: reflejar los aspectos positivos y negativos del desempeño de la organización para permitir una valoración razonable del desempeño general, evitando dar una imagen sesgada del desempeño de la organización informante. No deben existir selecciones, omisiones y formatos de presentación que, dentro de lo razonable, puedan ejercer una influencia indebida o inadecuada sobre una decisión o un juicio por parte del lector de la memoria.

Comparabilidad: seleccionar, recopilar y divulgar los aspectos y la información de forma consistente, sistemática.

Los grupos de interés que utilicen la memoria han de ser capaces de comparar información sobre el desempeño económico, ambiental y social de la organización en relación con su desempeño anterior, sus objetivos, y, dentro de lo posible, con el llevado a cabo por otras organizaciones.

Nótese que se compara desempeño real con el esperado (objetivos), sin embargo son muy pocos los reportes de sostenibilidad que los consignan, limitándose a la mera exposición de indicadores y su comparativo con el periodo anterior.

Precisión: debe considerarse en función del tipo de información y del destinatario de la misma.

La precisión de la información cualitativa viene determinada en gran medida por el grado de claridad, detalle y equilibrio de la presentación, dentro de la correspondiente Cobertura de los Aspectos.

La precisión de la información cuantitativa puede depender de los métodos específicos utilizados para recopilar, compilar y analizar los datos.

La memoria indica:

1. datos que se han medido,
2. técnicas de medición de datos y bases de cálculo utilizadas,
3. margen de error de los datos cuantitativos: debe ser tal que permita a los grupos de interés a sacar conclusiones adecuadas y fundamentadas sobre el desempeño.
4. datos que se han estimado e hipótesis y técnicas empleadas en tales estimaciones.

Puntualidad: La información se presentará a tiempo y siguiendo un calendario regular de forma que los grupos de interés puedan tomar decisiones con la información adecuada.

Claridad: comprensible y accesible para los grupos de interés. La información debe exponerse de forma comprensible para los grupos de interés que tienen un conocimiento razonable de la organización y sus actividades.

Fiabilidad: La información y los procedimientos seguidos en la preparación de una memoria deberán ser recopilados, registrados, compilados, analizados y presentados de forma que puedan ser sujetos a evaluación y que establezcan la calidad y la materialidad de la información. Los procesos de toma de decisiones que subyacen en una memoria (por ejemplo, los procesos de inclusión de los grupos de interés) han de documentarse debidamente.

CONTENIDOS BÁSICOS GENERALES

Aportan el contexto general del informe, describen la organización y el proceso de elaboración de la memoria. Existen siete tipos de contenidos básicos generales:

1.1 - Estrategia y análisis: declaración del responsable de las decisiones sobre la relevancia de la sostenibilidad para la organización y la estrategia asumida para abordarla. Incluye definiciones sobre: Misión, Visión y valores fundamentales; principales efectos económicos, sociales y ambientales vinculados con sus retos y oportunidades; objetivos más importantes para la organización para los próximos años; Política de Responsabilidad Social; Política de Calidad.

1.2 - Perfil de la organización: se informará, entre otros: datos de la entidad, objeto, datos sobre personal y tipo y nivel de actividad: productos o servicios ofrecidos, ventas netas, descripción de la cadena de suministro, enfoque de la organización sobre la gestión de riesgos en relación con la planificación operativa o el desarrollo y la introducción de nuevos productos.

1.3 - Aspectos materiales y cobertura: los aspectos materiales son aquellos que reflejan los impactos económicos, ambientales y sociales significativos de la organización, así como los asuntos que influirían notablemente en las evaluaciones y decisiones de los grupos de interés. Son esenciales para alcanzar sus objetivos de sostenibilidad y gestionar su incidencia en el medio ambiente y la sociedad. Ej.: emisiones, efluentes y residuos, empleo, consumos de agua y de energía, inversiones en medioambiente. Se los prevé para cada Contenido Básico Específico.Identificados los aspectos materiales deberán las organizaciones valorar y describir si la repercusión de éstos es interna o externa; esta distinción es la llamada "cobertura". Son un elemento fundamental de las memorias de sostenibilidad.

1.4 - Participación de los grupos de interés: los grupos de interés principales (inversores, entidades gubernamentales, sociedad civil, proveedores, empleados, clientes, sindicatos) deben aportar información fundamental para la valoración de la materialidad por parte de la organización. Deben describirse las cuestiones relevantes que surgieron de su participación y qué evaluación hizo la organización.

1.5 - Perfil de la Memoria: periodo, fecha de la última memoria, opción de conformidad elegida por la organización, políticas y prácticas sobre verificación externa de la memoria, etc.

1.6 - Gobierno: estructura del Gobierno y su composición, responsables de la toma de decisiones económicas, sociales y ambientales, procesos de selección, evaluación de competencias, etc.

1.7 - Ética e integridad: valores, principios, normas (Ej. código de ética), mecanismos internos y externos en pro de una conducta ética y lícita para la organización, mecanismos internos y externos de denuncia de conductas poco éticas o ilícitas, etc.

CONTENIDOS BÁSICOS ESPECÍFICOS

Los Contenidos básicos específicos se consignan en tres Categorías: Economía, Medio ambiente y Desempeño Social.

La Categoría relativa al Desempeño Social se divide a su vez en cuatro Subcategorías: a) Prácticas laborales y trabajo digno, b) Derechos humanos, c) Sociedad, y d) Responsabilidad sobre productos, en cada categoría/subcategoría se exponen una serie de Aspectos de GRI. A su vez, en cada aspecto se contemplan:

1-Enfoque de gestión

2-Indicadores

Ejemplos:

Categoría: Economía
Aspecto: prácticas de adquisición
Indicador: gasto por proveedores por zona geográfica

Categoría: Desempeño Social
Subcategoría: Prácticas laborales y trabajo digno
Aspecto: Capacitación y educación
Indicador: horas de capacitación por empleado, sexo, etc.

Categoría: Medioambiente
Aspecto: energía
Indicador: kws consumidos de fuentes renovables

Enfoque de gestión

La información sobre el enfoque de gestión permite a la organización explicar cómo gestiona sus impactos (aspectos) económicos, ambientales o sociales materiales, y resumir así su enfoque sobre los temas relacionados con la sostenibilidad.

Esta información describe tres cuestiones:

- causas por las que un aspecto se considera material,
- gestión de sus impactos y
- evaluación que se está haciendo de la administración de este aspecto.

Indicadores

Son "instrumentos que permiten evaluar el estado y evolución del desempeño de una organización frente a sus metas, objetivos y responsabilidades con los grupos de interés". Los indicadores son relaciones entre variables relevantes que permiten medir el grado de obtención de metas.

Sólo deben contemplarse indicadores sobre los aspectos identificados como "materiales" (relevantes) tanto para la propia organización como para sus grupos

de interés. Los indicadores previstos por el GRI son financieros y no financieros, y sirven a las empresas para facilitar información comparable sobre sus impactos y desempeño económico, ambiental y social.

En la Categoría "Economía" el primer aspecto a informar es el desempeño económico. El indicador por excelencia es el "valor económico directo generado y distribuido". En nuestro país, la RT 36 FACPCE-Balance Social lo satisface con el "Estado de Valor Económico Generado y Distribuido" (EVEGyD).

TIPOS DE CONFORMIDAD

Se permite que las organizaciones elijan entre dos opciones de conformidad —la esencial y la exhaustiva— tras considerar cuál se adapta mejor a sus necesidades y a las de sus grupos de interés.

Opción esencial

Esta opción contiene los elementos fundamentales de una memoria de sostenibilidad y establece el marco en el que la organización comunica su desempeño y sus impactos económicos, ambientales, sociales y de gobierno. Uno de los requisitos esenciales es aportar información sobre el enfoque de gestión relativo a los aspectos materiales. La opción esencial obliga a las organizaciones a informar sobre al menos un indicador de todos los aspectos materiales identificados.

Opción exhaustiva

La opción exhaustiva desarrolla la esencial, a la que incorpora nuevos contenidos relativos a la estrategia, el análisis, el gobierno, la ética y la integridad de la organización informante. La opción exhaustiva obliga a las organizaciones a informar sobre todos los indicadores de todos los aspectos materiales identificados.

Dentro de los "contenidos básicos generales" se citó el de "estrategia y análisis", y, en el, "principales efectos económicos, sociales y ambientales vinculados con sus retos y oportunidades; objetivos más importantes para la organización para los próximos años; Política de Responsabilidad Social; Política de Calidad".

Al respecto, se propone, con relación a los objetivos más importantes (vinculados a los aspectos materiales más significativos) para cada ente en materia económica, social y ambiental, que no sólo se los explicite y mida a través de indicadores, sino que también se establezcan para los del ejercicio próximo "metas", de manera de poder realizar sobre los mismos un control entre lo realizado y lo definido como deseable de alcanzar, posibilitando la detección de desvíos, identificación de sus causas y recomendaciones de mejora, con indicación de las consecuencias que provocaría su no implementación.

Por otra parte, y dada la gran cantidad de indicadores por aspectos que se exige presentar en las categorías Economía, Medioambiente y Desempeño Social, en especial

con la opción exhaustiva (159 indicadores), lo que torna muy extensa la Memoria, se aprecia como muy útil exhibir un resumen ejecutivo al inicio, con la información, indicadores, tablas y gráficos que se estimen más relevantes para reflejar el desempeño económico, social y ambiental de la organización, acorde a las características de su actividad, y su participación en el mercado, indicando, además, el proceso seguido de alineación de su estrategia de sustentabilidad a los Objetivos de Desarrollo Sostenible de la ONU.

Con relación a los indicadores antes citados, no debiera limitarse esta información a la del año que se informa y su comparativo con el año anterior, sino abarcar un periodo mínimo de cinco años, o el de vida de los entes, si fuera menor, de modo de reflejar la tendencia que han seguido los mismos en un lapso de tiempo que se considera razonable, lo que nos estará mostrando la evolución del grado de compromiso de la organización con su responsabilidad social.

Un buen ejemplo de ello lo encontramos en el Reporte de Sustentabilidad de Toyota Argentina 2.017 incluido en su página web, el cual muestra en la página 4 el desempeño económico, ambiental y social de los últimos ocho años, expuesto a través de los siguientes indicadores:

DESEMPEÑO DE TOYOTA ARGENTINA

Desempeño económico									
Producción total industria	Vehículos	716.540	828.771	764.495	791.007	617.329	543.467	472.776	**511.400**
Unidades vendidas TASA	Vehículos	81.999	83.842	112.800	120.529	130.764	115.622	141.070	**174.700**
Mercado doméstico TASA	Vehículos	33.012	36.197	49.301	56.187	62.511	67.785	82.812	**92.000**
Mercado de exportación TASA	Vehículos	48.987	46.925	63.499	64.342	68.253	47.837	58.258	**82.700**
Unidades producidas TASA	Vehículos	70.032	68.929	93.570	94.468	95.959	76.322	97.809	**120.800**
Ingresos TASA	Millones de pesos	7.060	8.871	10.730	17.543	22.703	30.950	32.529	**58.198**

Desempeño ambiental

Concepto	Unidad	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	**2017**
Emisiones	toneladas CO_2/vehículo	0,231	0,215	0,212	0,206	0,185	0,179	0,421	**0,351**
Consumo de energía	Gigajoules/ vehículo	3,4	3,5	3,2	3,2	3,08	3,2	4,55	**3,76**
Residuos	kilogramos/ vehículo	17,70	17,58	16,46	17,38	16,19	15,77	20,16	**17,62**
Consumo de agua	$metros^3$/ vehículo	4,68	4,00	3,15	3,39	2,96	2,65	2,10	**1,80**

Desempeño social

Concepto	Unidad	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	**2017**
Colaboradores	Personas	3.133	3.452	4.014	4.316	4.498	4.751	4.865	**4.912**
Tasa de rotación	%	6	6	5,7	5,93	8	4,82	2,4	**2,08**
Inversión social	Millones de pesos	2,5	4,3	5,1	6,3	9	4	6	**12**

ESTADO DE VALOR ECONOMICO GENERADO Y DISTRIBUIDO

Valor económico generado es el valor creado por la organización y los grupos sociales involucrados con ella. Se mide, en forma general, por la diferencia entre el valor de las ventas y los insumos adquiridos a terceros devengados en el ejercicio.

El valor económico generado se diferencia del beneficio empresario ya que el primero se refiere a la retribución de todos los grupos sociales que intervienen en los procesos inherentes a las actividades del ente, mientras que el beneficio empresario se refiere a la porción que les corresponde a los propietarios cuando se distribuye el valor económico generado.

El EVEGyD está fundamentado en conceptos macroeconómicos, buscando presentar la parte en que contribuyen las entidades en la formación del Producto Bruto Interno.

El EVEGyD es un estado económico financiero, con información histórica. El objetivo del Estado de Valor Económico Generado y Distribuido propuesto como uno de los componentes del Balance Social, es evidenciar el valor económico generado por la entidad y su distribución entre los diferentes grupos sociales que han contribuido a su creación durante un período determinado.

Para los inversores y otros usuarios, esa demostración proporciona información de naturaleza económica, financiera y social, y ofrece la posibilidad de una mejor evaluación de las actividades de la entidad en la sociedad en la cual está inserta.

Alcance y presentación

El ente debe preparar el EVEGyD y presentarlo como parte integrante del Balance Social. El EVEGyD, en su primera parte, debe presentar en forma detallada el valor económico generado por la entidad.

Los principales componentes del valor económico generado son:

1 - Ingresos

- Venta de mercaderías, productos y servicios (no incluye el impuesto al valor agregado).
- Otros ingresos.
- Ingresos relativos a la construcción de activos propios. Para la elaboración del EVEGyD, esa construcción equivale a producción vendida para la propia empresa y por eso su valor contable debe ser considerado como ingreso. La mano de obra propia utilizada es considerada como distribución de ese valor agregado generado. Los gastos con servicios de terceros y materias primas, son apropiados como insumos. Para determinar este componente debemos identificar los conceptos e importes activados por construcción de activos para uso propio, incluido costos financieros, en el caso que fuera procedente su activación según la normativa vigente (Ej. R.T.17 FACPCE para entes que no apliquen NIIF ni NIIF para Pymes) y se hubiera optado por el denominado "tratamiento alternativo permitido" para los mismos. Hasta aquí, este es el único componente del valor económico generado no obtenido del Estado de Resultados.
- Previsión para desvalorización de créditos: ajusta la medición de créditos, e incluye los valores relativos a la constitución y reversión de la previsión.

2 - Insumos adquiridos a terceros:

- Insumos, Materias primas, servicios y bienes de cambio adquiridos a terceros contenidos en el costo del producto vendido. No incluye los gastos en personal propio.
- Materiales, energía, servicios de terceros y otros: incluye importes correspondientes a las erogaciones originadas en la utilización de esos bienes, y servicios adquiridos a terceros. No incluye el impuesto al valor agregado.

3 - Pérdida y recuperación de valores de activos

Incluye importes relativos a ajustes por valuación (hoy medición) de los bienes de cambio, bienes de uso, inversiones y otros. También deben ser incluidos los valores reconocidos en el resultado del período, tanto por la constitución como por la reversión de las previsiones para pérdidas por desvalorización de activos, excepto las referidas a créditos.

4 - Depreciaciones y amortizaciones: incluye los importes registrados en el período por tales conceptos. Cabe aclarar que esta terminología responde a las NIIF, donde reservan el término "amortización" para activos intangibles, mientras que las normas argentinas sólo utilizan "depreciación". En cuanto a su concepción, las normas internacionales definen a ambas de similar forma, con la sola distinción de a qué tipo de activos se aplica el término "amortización":

"Amortización es la distribución sistemática del importe amortizable de un activo intangible durante los años de su vida útil."

"Depreciación es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil"

Este concepto resta del Valor Económico Generado Bruto para obtenerse el Valor Económico Generado Neto. Ello es congruente con el modelo contable adoptado en el que el capital a mantener es el "financiero".

Existe otro tratamiento que es considerar que no influyen en la determinación del Valor Económico Generado, sino que se lo debe tratar como Valor Económico Distribuido: parte del valor generado que se queda en el propio ente que permite mantener su capacidad operativa, y se lo expone como "Retribución a los Propietarios". Es compatible con el criterio de capital a mantener operativo.

5 - Valor agregado recibido en transferencia: Este concepto, representa la riqueza generada por terceros transferida a la entidad. Incluye, entre otros, los ingresos financieros, dividendos relativos a inversiones valuadas al costo, alquileres y otros, siempre que no provengan de la actividad principal del ente.

La distribución del valor económico generado debe ser expuesta, como mínimo, en los siguientes conceptos:

- Remuneraciones al personal.
- Remuneraciones al personal directivo y ejecutivo.
- Al Estado (impuestos, tasas y contribuciones).
- Retribuciones al capital de terceros.
- Retribuciones a los propietarios: incluye "dividendos" (pagados o acreditados) y "ganancias retenidas", en las que se contemplan no sólo las reservadas o pendientes de afectación, sino también las capitalizadas.

- Otras.

Se deduce que existe una gran interrelación (aunque no exclusiva) entre el Estado de Resultados y el Estado de Valor Económico Generado y Distribuido (EVEGyD). Cuanto mejor expuesta se encuentre la información en el Estado de Resultados y/o en su Información Complementaria, mejor y más útil será la información brindada por el EVEGyD.

Por supuesto que se supone unidad de medida homogénea, pues si no se reexpresan las partidas en un contexto inflacionario como el que sufre nuestro país, la unidad de medida pierde homogeneidad, aditividad y se afecta la comparabilidad.

La RT 36 FACPCE incorpora a continuación del modelo propuesto para la exposición del EVEGyD, como información adicional a brindar:

a) Evolución del EVEGyD correspondiente a los propietarios

Se expone aquí el "Valor generado retenido en la empresa", el que surge de:

Valor económico generado retenido al inicio (incluye reservas), más

Valor económico generado durante el ejercicio, más/menos

Dividendos asignados

b) Anexo de Gastos e Inversiones Medioambientales (netas de amortizaciones), debería citar también netas de depreciaciones, término previsto en la normativa argentina para entes que no apliquen normas internacionales de información financiera.

Los gastos son tanto en prevención y en reparación de daños como en aportes a la comunidad.

Las **ventajas** destacables del EVEGyD son:

- Presenta el rendimiento económico de la empresa como resultado del esfuerzo conjunto de todos sus integrantes.
- Posibilita hacer un seguimiento de la evolución a lo largo del tiempo de la distribución del Valor Económico Generado entre los agentes sociales, aunque en el formato aprobado por la Resolución Técnica 36 FACPCE sólo se compara con el ejercicio anterior, por lo que para conocer la evolución a lo largo de un periodo mayor de tiempo será necesario trabajar con estados contables de más de un ejercicio.
- Es de fácil elaboración, pues los datos necesarios para su confección son brindados por la Contabilidad Financiera.

Las principales **desventajas** son:

- No informa la medida en que cada agente social contribuye a general valor económico, lo que permitiría evaluar la equidad en la posterior distribución del mismo. No mide la eficiencia, como sí lo hace el Estado de Excedente de Productividad Global. Este método, en palabras de KELLER REBELLON y RODES BIOSCA («Balance Social y Mejora de la Productividad de la Empresa». Jornadas de Estudio sobre Economía y Sociedad. Banco de Bilbao. Madrid, 1981), aporta la bisagra sobre la que se debe y puede realizar la integración de lo económico y lo social: lo económico porque la productividad es la base de la eficiencia de la empresa y lo social porque la productividad de cada factor es la medida de su contribución al producto y por tanto la base sobre la que se asienta su remuneración y en consecuencia la distribución de producto logrado entre las partes. Expone en términos monetarios tanto el costo como el beneficio social que reciben cada uno de los partícipes sociales. Se basa en la comparación de los Estados de Resultados correspondientes a dos ejercicios sucesivos, en las que se disocian todas y cada una de sus partidas en cantidad y precio, lo que permite analizar qué parte de esa variación en el excedente de un año para otro es debida a variaciones en los precios y qué parte a variaciones de las cantidades.
- Es una medición parcial, pues sólo contempla datos ya contabilizados y valorados en unidades monetarias.

De allí que se complementa con la Memoria de Sustentabilidad.

A los efectos de facilitar la elaboración del EVEGyD y exponer la información medioambiental de forma de brindar mayor utilidad a los usuarios de la misma se propone:

- En el Anexo de Bienes de Uso:

Separar entre Bienes de Uso Medioambientales y Otros, y, en cada uno de ellos distinguir entre los activos adquiridos y los activos construidos por el ente para uso propio: fecha, concepto activado, incluido los Costos Financieros activados en los activos construidos por el ente para uso propio que cumplan las condiciones establecidas por la normativa vigente, medición, y, toda otra información que se juzgue relevante.

- En el Anexo de Inversiones y Gastos Medioambientales:

El modelo propuesto por la FACPCE es el que se transcribe a continuación:

Anexo – Gastos e inversiones medioambientales (netas de amortizaciones) según FACPCE

	INCORPORADOS AL ACTIVO DEL ENTE	COMPUTADOS COMO GASTOS DEL ENTE	TOTAL
INVERSIONES			
Activos adquiridos por la empresa			
Activos aportados a la comunidad			
GASTOS			
Erogaciones en acciones de prevención			
Erogaciones para restaurar daños			
Erogaciones aportadas a la comunidad			

Los propuestas consisten en:

a. En la Columna "Incorporados al Activo del ente" distinguir "rubro" (Ej. Bienes de Uso, Activos Intangibles) con el correspondiente importe invertido.

b. Incluir en las filas correspondientes a las Inversiones los "Activos producidos por el ente" y en las correspondientes a Gastos "Erogaciones para minimizar daños", que será utilizada para las erogaciones tendientes a ajustar los valores de contaminación producidos por Bienes de Uso a las exigencias de valores mínimos aceptados por normas legales ambientales que así lo establezcan. Cabe aclarar que en este anexo se utiliza el término erogación como sinónimo de gastos, lo que que era frecuente de observar en la Contabilidad Gubernamental. Hoy se utiliza el término "Gastos" en el Manual para Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público Nacional.

c. En el Capítulo I, Punto A, Alcance de la R.T. 36 FACPCE se dispone que "Hasta tanto se emitan las normas específicas para la elaboración del balance social de determinados entes (ejemplos: cooperativas, mutuales), la aplicación de esta resolución técnica admitirá cambios de terminología y otras cuestiones, relacionadas con la especificidad del ente". No obstante ello, y con el fin de unificar la terminología utilizada en columnas y filas del Anexo, se sugiere reemplazar "activos adquiridos por la empresa" por "activos adquiridos por el ente", con lo cual sería aplicable a los entes sin fin de lucro.

d. Al igual que lo aconsejado para los principales indicadores económicos, sociales y ambientales al tratar la Memoria de Sustentabilidad, y por los motivos allí expuestos, se juzga procedente seguir igual criterio de exponer la información contenida en este Anexo no limitada a la del año que se informa y su comparativo con el año anterior, sino abarcar un periodo mínimo de cinco años, o el de vida de los entes, si este último fuera menor, y, a fin de viabilizar el control presupuestario, presentar por separado este mismo Anexo pero con el valor presupuestado por clase de inversión y/o gasto para el ejercicio, importe

real incurrido, variación en términos absolutos y porcentuales, y acompañarlo con un breve informe de iniciativas o recomendaciones de mejora, con la explicitación de las consecuencias que se derivarían de su no implementación.

Se adjunta a continuación, al sólo título ejemplificativo, un sencillo ejemplo de confección del Estado de Valor Económico Generado y Distribuido, a partir de la información provista por la contabilidad financiera, para el primer ejercicio de una empresa de carácter comercial. Asimismo, se consignan los porcentajes de valor económico neto generado por la entidad y el recibido en transferencia y los correspondientes a su distribución, los que si bien no son exigibles por la R.T. 36 FACPCE brindan información útil para los grupos de interés.

3.3.8. Estado de valor económico generado y distribuido

EMPRESA: EL PORVENIR S.A.
NOTA 1- RESULTADOS FINANCIEROS Y POR TENENCIA
Por el ejercicio anual finalizado el 31/12/x1

GENERADOS POR ACTIVOS	INTERESES	R. POR TENENCIA
CRÉDITOS	10.000	0
BIENES DE CAMBIO	0	30.000
TOTAL	10.000	30.000

GENERADOS POR PASIVOS	INTERESES	R. POR TENENCIA
PROVEEDORES	20.000	0
PRÉSTAMOS	12.000	0
TOTAL	32.000	0

EMPRESA: EL PORVENIR S.A.
ESTADO DE RESULTADOS
Por el ejercicio anual finalizado el 31/12/x1

Ventas Netas	500.000
Costo de Mercaderías Vendidas (Anexo I)	-313.500
Ganancia Bruta	186.500
Gastos de Comercialización (Anexo II)	-81.135
Gastos de Administración (Anexo II)	-51.525
Resultados financieros y por tenencia	0
Generados por Activos (Nota 1)	40.000
Generados por Pasivos (Nota 1)	-32.000
Otros Ingresos y Egresos	0
Ganancia antes del Impuesto a las Ganancias	61.840
Impuesto a las Ganancias (Nota 2)	-21.644
Ganancia de las Operaciones Ordinarias	40.196
Resultado de Operaciones Extraordinarias	0
Ganancia del Ejercicio	40.196

EMPRESA EL PORVENIR S.A.

ANEXO I - COSTO DE MERCADERÍAS VENDIDAS

Por el ejercicio anual finalizado el 31/12/x1

EXISTENCIA INICIAL	180.000
MÁS	
COMPRAS	160.500
MÁS	
RESULTADOS POR TENENCIA (NOTA 1)	30.000
MENOS	
EXISTENCIA FINAL	-57.000
COSTO DE MERCADERÍAS VENDIDAS	313.500

EMPRESA EL PORVENIR S.A.

ANEXO II - GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y DE COMERCIALIZACIÓN

Por el ejercicio anual finalizado el 31/12/x1

DETALLE	G. DE ADMINIST.	G. DE COMERCIALIZ.	TOTAL
Remuneraciones	15.000	30.000	45.000
Cargas Sociales	5.850	11.700	17.550
Honorarios Directores y Gerentes	25.500	7.200	32.700
Energía Eléctrica	3.000	4.500	7.500
Combustible y Lubricantes	0	3.735	3.735
Impuesto sobre los Ingresos Brutos	0	15.000	15.000
Depreciación Inmuebles	1.800	1.200	3.000
Depreciación Muebles y Útiles	375		375
Depreciación Rodados afectados a la distribución de productos		7.800	7.800
TOTAL	51.525	81.135	132.660

EMPRESA EL PORVENIR S.A.

NOTA 2 - IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Por el ejercicio anual finalizado el 31/12/x1

Ganancia antes del impuesto a las ganancias		61.840
Tasa de I. a las Ganancias		x 35%
	Impuesto a las ganancias	21.644

EMPRESA: EL PORVENIR S.A.

ESTADO DE VALOR ECONÓMICO GENERADO y DISTRIBUIDO

Por el ejercicio anual finalizado el 31/12/x1

CONCEPTO	IMPORTE	% Particip.
INGRESOS	500.000	
Ventas Netas	500.000	
INSUMOS ADQ.A TERCEROS	-294.735	
Costo de Merc.Vendidas	-313.500	
Materiales, energía, servicios de terceros y otros (1)	-11.235	
Pérdida/Recupero de Valor de Activos (2)	30.000	
VALOR ECO. GEN. BRUTO	205.265	
Depreciaciones	-11.175	
VALOR ECONÓMICO GENERADO NETO PRODUCIDO POR LA ENTIDAD	194.090	95,10%
VALOR ECONÓMICO RECIBIDO EN TRANSFERENCIA	10.000	4,90%
Ingresos Financieros	10.000	
VALOR ECONÓMICO GENERADO TOTAL A DISTRIBUIR	204.090	100,00%
DISTRIBUCIÓN DEL VALOR ECONÓMICO GENERADO		
Personal	45.000	22,04%
Remuneraciones	45.000	
Personal Directivo y Ejecutivo	32.700	16,02%
Honorarios	32.700	
Estado	54.194	26,55%
Nacional (3)	39.194	
Provincial y municipal (4)	15.000	
Retribución al Capital de Terceros	32.000	15,68%
Intereses	32.000	
Retribución a los propietarios	40.196	19,70%
Resultado del Ejercicio	40.196	
Retención (Distribución) Neta de VEG	0	
VALOR ECONÓMICO GENERADO TOTAL DISTRIBUIDO	204.090	100,00%

NOTAS
(1) Incluye en "otros": Combustible y Lubricantes
(2) Incluye Resultado por Tenencia Mercaderías
(3) Incluye cargas sociales e Impuesto a las Ganancias
(4) Incluye Impuesto sobre los Ingresos Brutos

3.3.9. Conclusiones

La Contabilidad como disciplina científica debe evolucionar permanentemente para brindar información útil, que satisfaga las necesidades informativas de los distintos grupos de interés.

La investigación en el segmento social y ambiental fue relegada por la realizada en el de la contabilidad financiera, incluso en las universidades, y fueron las crecientes demandas de la sociedad, materializadas en muchos casos por organizaciones sin fin de lucro, las que hicieron tomar conciencia de la necesidad de de dar a conocer no sólo el desempeño económico, sino también el social y ambiental de las organizaciones.

La problemática medioambiental es hoy trascendente. El denominado “Balance Social” es un importante avance, pero se considera que ya debiera ser obligatorio, lo que generalizaría su uso, satisfaciendo una demanda de información, especialmente social y ambiental, de usuarios internos (Ej. empleados) y externos (Ej. sociedad,

organizaciones civiles sin fin de lucro, etc.) hoy no atendida, en particular en entes pequeños.

Tal como se expuso, la elaboración del Balance Social es un trabajo interdisciplinario que se debe realizar en el marco de un proceso de alineación de la estrategia de sustentabilidad del ente a los Objetivos de Desarrollo Sostenible definidos por la ONU, identificando los aspectos materiales (relevantes) con relación a la actividad que se desarrolla, para así definir los ejes fundamentales de gestión, y, en cada uno de ellos, las principales acciones a implementar. Esto se complementa con la selección de los mejores indicadores para medir el desempeño y el establecimiento de metas que viabilicen el control de gestión presupuestario.

Se aconseja la inclusión de metas basadas en presupuestos tanto para las Inversiones y Gastos Medioambientales como para los principales indicadores económicos, sociales y ambientales contemplados en la Memoria de Sustentabilidad de la Resolución Técnica Nº 36-FACPCE, de manera de poder mostrar el resultado obtenido por la gestión, y permitir el control presupuestario con relación a ellos, por contrastación entre el desempeño previsto y el realmente alcanzado.

Asimismo, a la información contenida en el Anexo de Gastos e Inversiones Medioambientales y la relativa a los indicadores correspondientes a los principales aspectos materiales identificados, se propone exponerla comparativamente a lo largo de un periodo mínimo de cinco años, excepto que la vida del ente fuera menor, lo que permitiría conocer la tendencia en materia de responsabilidad social corporativa.

Cabe resaltar que toda la información reflejada en términos monetarios, tanto en los Estados Contables Básicos y la información complementaria, como en el EVEGyD y en el Anexo de Inversiones y Gastos Medioambientales, debe estar expresada en unidad de medida homogénea, de lo contrario carece de toda utilidad.

Por último, se realizan propuestas de incorporación y/o mejora de la exposición de la información medioambiental en la Información Complementaria, tanto en el Anexo de Bienes de Uso como en el de Gastos e inversiones medioambientales.

3.4. Normas contables profesionales. Resolución Técnica n°48: remedición de activos

Autor: Mario César Corán

3.4.1. Alcance

Los sujetos alcanzados por esta norma son todos los entes, excepto aquellos que utilicen para la preparación de sus estados contables las normas contables profesionales emitidas por esta Federación incluidas en la Resolución Técnica N°26 "Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades ("NIIF para las Pymes")".

Los activos incluidos en la remedición son los activos definidos en esta norma, reconocidos en los estados contables.

Se exceptúan del alcance de esta resolución técnica los activos que el ente continuará midiendo a valores corrientes en los ejercicios posteriores al de aplicación de esta resolución técnica porque:

a. así lo requieren las normas contables aplicables, o

b. el ente decidió utilizar una opción de política contable prevista por las normas contables aplicables, tomada con anterioridad al ejercicio de aplicación de esta resolución técnica, o en dicho ejercicio, y el ente decide continuar aplicando ese criterio de medición como política contable con posterioridad al ejercicio de aplicación de esta resolución técnica.

Se recuerda que, para poder ser considerados activos, los mismos deben:

a. cumplir con las definiciones de los elementos de los estados contables contenidas en la RT 16.

b. tener costos o valores a los cuales puedan asignárseles mediciones contables que permitan cumplir con el requisito de confiabilidad descripto en la RT 16.

3.4.2. Objetivo, carácter y su aplicación en otros aspectos relacionados con las normas contables profesionales (NCP)

El objetivo de esta norma es la remedición de ciertos activos no monetarios con el fin de aproximar su importe en libros a sus valores corrientes.

Todos los activos son monetarios pues están expresados en la moneda de curso legal del país. La RT N° 48 debió referirse a los activos no financieros, es decir aquellos representativos de bienes físicos y derechos de recibir bienes.

Tampoco es feliz la expresión que el fin de esta norma es tratar de lograr una aproximación del importe en libros a sus valores corrientes. La remedición de estos activos no financieros no es otra cosa que un cambio de criterio de medición: pasar de costo histórico a valores corrientes o a costo histórico reexpresado.

La aplicación de esta resolución técnica es por única vez, a la fecha de cierre del ejercicio determinada en la misma.

No podrá ser utilizada como fuente para la resolución de cuestiones no previstas por otras resoluciones técnicas. Como el objetivo de la presente norma está relacionado básicamente a la medición (valuación) de ciertos activos (aunque también incluye cuestiones referidas a la exposición de la información contable), no deberá ser utilizada como fuente para la resolución de cuestiones no previstas por otras resoluciones técnicas, como por ejemplo la RT N° 17 (en lo relativo a la medición contable de los activos) y otras normas similares.

Por último, a través de esta norma técnica la FACPCE pretende dar cumplimiento a lo dispuesto por la Ley N° 27.430 (Modificación del Impuesto a las Ganancias) en materia de Revalúo Contable.

3.4.3. Vigencia

La RT N° 48 establece en su Artículo 4° que:

La aplicación de esta norma es obligatoria por única vez al cierre del ejercicio que finalice desde el 31 de diciembre de 2017 y el 30 de diciembre de 2018 (ambas fechas incluidas). Cuando los estados contables indicados en el párrafo anterior no puedan incluir la aplicación de esta resolución técnica, por razones de impracticabilidad, el ente deberá aplicar el siguiente procedimiento:

1. Los estados contables del período indicado podrán no incluir la aplicación de la remedición de activos contenida en esta resolución;
2. En este caso, en estos estados contables deberá exponerse una nota que contendrá:
    a. las razones de la impracticabilidad, como por ejemplo que los estados contables corresponden al ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2017 y que, por los plazos legales para su publicación, resulta imposible aplicar la RT 48 que fuera aprobada por la Junta de Gobierno con fecha 16 de Marzo de 2018.
    b. los principales activos sobre los cuales producirá efecto la remedición contable, c) la indicación de que en los próximos estados contables se expondrán las cifras comparativas incluyendo el efecto de la remedición de esta resolución;

3. El siguiente estado contable que deba presentar el ente (intermedio o anual) contendrá el efecto de la remedición de activos al cierre del ejercicio completo anterior, para lo que se modificará la información comparativa del ejercicio anterior, como un ajuste de la información contable anterior y una nota explicativa de esta situación. Esta modificación no tendrá impacto en las decisiones tomadas en base a los estados contables del ejercicio anterior.

3.4.4. Procedimiento general

La RT 48 distingue dos categorías de activos a los efectos de la aplicación del procedimiento general:

A. Los activos cuya medición, antes de la vigencia de esta resolución técnica, no se efectuaba a valores corrientes.

B. Los activos cuya medición, antes de la vigencia de esta resolución técnica, si se efectuaba a valores corrientes.

A. Los activos cuya medición, antes de la vigencia de esta resolución técnica, no se efectuaba a valores corrientes deberán medirse:

1. Sobre la base de valores corrientes, de acuerdo con las disposiciones establecidas en esta resolución técnica, o

2. Sobre la base del factor de revalúo informado como Anexo al artículo 283 de la ley 27.430 (Modificación del Impuesto a las Ganancias), considerando la fecha en la que está expresada la medición contable de cada elemento y según lo establecido en esta resolución técnica.

Si se optara por la opción 2), es decir utilizar el criterio de costo histórico reexpresado, se deberá realizar la anticuación de cada activo no financiero alcanzado por esta norma. La alternativa de aplicar el criterio de costo histórico reexpresado no concuerda con el objetivo de aproximar el importe en libros de estos activos a sus valores corrientes. Ello es así por cuanto el costo histórico reexpresado no es un sucedáneo ni mucho menos una variante de los valores corrientes. Es otro criterio de medición.

B. Para los activos incluidos en los rubros Bienes de Uso y Propiedades de Inversión y otros activos no corrientes que se mantienen para la venta (incluyendo los retirados de servicio) cuya medición, antes de la vigencia de esta resolución técnica, se efectuó a valores corrientes como consecuencia de que se ejerció una opción de las normas contables aplicables (donde existía la alternativa de medición al modelo de costo), el ente podrá optar por:

i. Continuar con la política contable anterior, o

ii. Cambiar la política contable anterior y aplicar las disposiciones de esta norma.

C. Las mediciones resultantes (remediciones) de lo establecido en los incisos A y B.ii. anteriores serán consideradas como costo atribuido al cierre del ejercicio de aplicación de esta resolución técnica.

D. La diferencia entre las remediciones y el valor en libros previo deberá registrarse de acuerdo con lo dispuesto en la sección "Registro Contable del Procedimiento de Remedición".

En caso de que se optara por la opción de medir los activos no financieros por el costo histórico reexpresado, se deberán dar los siguientes pasos:

a. realizar la anticuación de cada partida,

b. multiplicar los valores de entrada (saldo inicial y movimientos al debe) y los valores de salida (movimientos al haber y saldo final) por sus correspondientes coeficientes de reexpresión (llamados por la Ley 27.430 factores de revalúo).

Los mismos son los que se indican a continuación para los ejercicios cerrados el 31 de diciembre de 2017:

Año / Trimestre	Factor (1)
2001 y anteriores	14,55
2002	8,21
2003	6,97
2004	6,49
2005	5,98
2006	5,42
2007	4,92
2008	4,36
2009	4,08
2010	3,56
2011	3,15
2012	2,79
2013	2,46
2014	1,93
2015	1,69
2016	1,25
2017 - 1° trimestre	1,13
2017 - 2° trimestre	1,10
2017 - 3° trimestre	1,04
2017 - 4° trimestre	1,00

Se observa que dichos factores de revalúo son anuales hasta el 2016 y trimestrales para el 2017, en lugar de mensuales, como sería recomendable. En pos de una supuesta simplificación, se enturbia la calidad de los importes reexpresados como consecuencia del uso de promedios.

Por otra parte, dichos factores son calculados utilizando el Índice de Precios Internos Mayoristas publicado por el INDEC y es bien sabido que los valores correspondientes al período 2006-2015 tienen una fuerte subestimación, lo que daría como consecuencia un importe reexpresado con una desviación muy significativa de la realidad.

A modo de comparación, si se utilizara una serie combinada que pretenda subsanar la subestimación antes mencionada, como por ejemplo la que se expone a continuación:

- IPIM INDEC desde octubre 2003 hasta diciembre 2005 (ambos meses incluidos)
- IPC San Luis desde enero 2006 hasta diciembre 2015 (ambos meses incluidos)
- IPIM INDEC desde enero 2016 hasta diciembre 2017 (ambos meses incluidos)

El resultado sería un coeficiente de ajuste del 17,26 (en lugar de 6,97 como publica el Anexo de la Ley 27.430) para un importe correspondiente a septiembre de 2003. Recuérdese que septiembre de 2003 fue el último mes que se pudo utilizar la moneda homogénea y, por lo tanto, medir ciertos activos no financieros con el costo histórico reexpresado.

Por otra parte, es necesario aclarar que el criterio de medición del costo histórico cambia por el de costo histórico reexpresado solo cuando cambia la unidad de medida y de la moneda nominal se pasa a la moneda homogénea.

Dicho de otra manera, es el cambio de moneda nominal por moneda homogénea la causa que produce un efecto en los otros parámetros del modelo contable:

a) el capital a mantener sigue siendo el financiero, pero medido en moneda homogénea;

b) el criterio de medición de costo histórico pasa a costo histórico reexpresado.

Por lo tanto, la alternativa ofrecida por la norma de utilización del costo histórico reexpresado como criterio de medición de ciertos activos no financieros es inconsistente con la unidad de medida en la que se expresan las restantes cuentas de los estados contables, que sigue siendo la moneda nominal.

Recordemos que la RT N° 17 establece lo siguiente con relación a los criterios primarios de medición de los Bienes de Uso, Propiedades de Inversión y Activos no Corrientes que se mantienen para la venta:

1) Bienes de Uso (excepto Activos Biológicos):

- costo menos la depreciación acumulada;

- el método de revaluación.

2) Propiedades de Inversión:

- costo menos la depreciación acumulada;
- valor neto de realización.

3) Activos no Corrientes que se mantienen para la venta:

- costo menos la depreciación acumulada;
- valor neto de realización.

3.4.5. Pasos para lograr el objetivo de la norma

Los pasos que establece la norma para el logro de su objetivo son:

a) Medir los activos en los estados contables del ejercicio de acuerdo con las normas contables vigentes y las políticas contables que corresponden, previas a la aplicación de esta norma de excepción.

b) Obtener el importe remedido de los activos no monetarios (no financieros) alcanzados por esta norma de acuerdo con las disposiciones establecidas en las secciones de la misma.

c) Remedir los pasivos cuya medición dependa de la medición del activo (pasivos en especie).

Lo especificado en el inciso c) se debe a que la RT N° 17 establece lo siguiente en materia de medición primaria de los Pasivos en Especie:

- Cuando la obligación sea la entrega de bienes que se encuentran en existencia: suma de la medición contable asignada a dichos bienes y de los costos adicionales de los servicios necesarios para poner los bienes a disposición del acreedor.
- Cuando la obligación sea la entrega de bienes que pueden ser adquiridos: suma de su costo de adquisición a la fecha de la medición y de los costos adicionales de los servicios necesarios para poner los bienes a disposición del acreedor.
- Cuando la obligación sea la entrega de bienes que deban ser producidos: importe mayor entre:
  - las sumas percibidas
  - la suma de su costo de producción a la fecha de la medición y los costos adicionales de los servicios necesarios para poner los bienes a disposición del acreedor.

Como consecuencia de ello, si los pasivos en especie tienen por objeto la entrega de un bien (activo no financiero) que deba ser remedido (a valores corrientes o costo histórico reexpresado), la medición de dichos pasivos queda también remedida (a valores corrientes o costo histórico reexpresado).

3.4.6. Procedimiento para lograr el importe remedido de los activos

El procedimiento fijado por la RT N° 48 para la remedición de los activos (no financieros) es el que se indica a continuación:

a) Remedir los activos no monetarios a su valor corriente a la fecha de cierre del ejercicio, utilizando para ello los procedimientos preferibles (valores corrientes) o alternativo (costo histórico reexpresado) de las secciones correspondientes de esta norma. Esta opción se podrá efectuar a nivel de cada clase de elementos que integran un rubro.

b) Realizar la comparación con su valor recuperable, una vez asignada la remedición de acuerdo con el paso anterior.

c) Utilizar el menor importe que surja de la comparación anterior como costo atribuido de los activos que el ente mida posteriormente de acuerdo con el modelo del costo (por obligación o por opción establecido en las normas contables profesionales).

Sin embargo, cuando el ente haya utilizado el costo como criterio de medición para algún activo, como consecuencia de que obtener su valor corriente fuera impracticable, deberá obtener el importe remedido utilizando el procedimiento alternativo (costo histórico reexpresado).

La remedición se realizará en todos los componentes del activo alcanzados por esta norma, aplicando el criterio de significación. Es decir, para aquellos activos en los que la diferencia resultante de la remedición no sea significativa se podrá optar por continuar con la medición contable aplicada por el ente (sin considerar esta norma).

Según la RT N° 16 el efecto de una desviación es significativo cuando tiene aptitud para motivar algún cambio en la decisión que podría tomar alguno de sus usuarios.

Insisto con que la opción del Procedimiento Alternativo (costo histórico reexpresado) no implica que un activo quede medido a valores corrientes, por lo que no se estaría cumpliendo el objetivo de la norma (aproximación a los valores corrientes).

La opción entre el procedimiento preferible y el alternativo se puede dar a nivel de cada clase de activos.

Ejemplo: Rubro Bienes de Uso:
Clase: Rodados: a valor corriente
Clase: Maquinarias: a costo histórico reexpresado.

El Valor Recuperable de un activo es el mayor entre:

- Valor neto de realización
- Valor de utilización económica (valor de uso)

Si la Medición Primaria es mayor al Valor Recuperable se debe disminuir la Medición Primaria hasta el límite del Valor Recuperable, dando lugar a la Medición Secundaria.

El importe remedido (con el límite del valor recuperable) constituye el valor del saldo de esos activos al cierre del ejercicio. En el próximo ejercicio, el saldo al cierre del ejercicio anterior se transforma obviamente en el saldo al inicio (uno de los dos tipos de valores de entrada). Si en el nuevo ejercicio se valuara esos activos a su costo, sea por su salida del patrimonio o en oportunidad de medir su saldo al cierre de ese nuevo ejercicio (valores de salida), el costo estará representado por el importe determinado al cierre del ejercicio anterior (o del saldo al inicio de este nuevo ejercicio).

3.4.7. Procedimiento preferible: medición a valores corrientes

La RT N° 48 establece lo siguiente en materia de medición a valores corrientes:

1) Activos biológicos:
Se medirán al costo de reposición o al valor neto de realización, según la clasificación que corresponde al activo biológico de acuerdo con la Resolución Técnica N° 22 "Normas Contables Profesionales. Actividad agropecuaria".

2) Activos intangibles (excepto llave del negocio):
Si los activos intangibles tuvieran mercado activo se medirán al valor neto de realización. Si no tienen mercado activo se medirán con el procedimiento alternativo (costo histórico reexpresado). La RT N° 17 solo indica la medición de costo histórico menos la depreciación acumulada.

3) Activos no corrientes mantenidos para la venta y bienes retirados de servicio: Se medirán al valor neto de realización.

4) Bienes de cambio:
Los bienes de cambio que están medidos al costo (por ejemplo, por aplicación de la Resolución Técnica N° 41 segunda parte), a los efectos de esta norma se medirán al costo de reposición. La RT N° 17 establece que los Bienes de Cambio en General se miden al costo de reposición. El resto de los Bienes de Cambio se valúan a Valor Neto de Realización.

5) Bienes de uso:
Se medirán a su valor corriente, para lo que se aplicará el procedimiento del modelo de revaluación de la sección 5.11.1.1.2 de la Resolución Técnica N° 17. No se podrá

optar por la utilización del modelo de revaluación para activos o clase de activos integrantes de bienes de uso (excepto activos biológicos), cuando la contribución de tales bienes a los futuros flujos de efectivo sea incierta. Se aclara que, de existir dudas con relación a la capacidad de estos activos de generar flujos futuros de fondos, se debería analizar si no correspondería darlos de baja como activo en función de lo prescripto por la RT N° 16 cuando define el concepto de activo.

6) Participaciones permanentes que no permitan tener influencia significativa, control conjunto o control:
Si las participaciones tienen mercado activo se medirán al valor neto de realización. Si no tienen mercado activo se medirán de acuerdo con el procedimiento alternativo (costo histórico reexpresado). La RT N° 17 establece que estas participaciones se deben medir a su costo. A su vez, la RT N° 21 expresa que cuando se trata de participaciones que otorgan el control (exclusivo o en conjunto) o influencia significativa, pero la intención sea su realización antes del año desde la fecha de su adquisición, se medirán a valor corriente.

7) Participaciones permanentes que permitan tener influencia significativa, control conjunto o control:
Se medirán sobre la base de un nuevo cálculo del valor patrimonial proporcional determinado a partir del patrimonio de la participada previamente remedido con esta norma. El reconocimiento de la contrapartida en el Patrimonio Neto deberá hacerse neta de la absorción de los saldos de los mayores valores de los rubros revaluados de la participada que la entidad haya reconocido al momento de la adquisición. La llave de negocio correspondiente a cada inversión se medirá a su valor en libros. Para este rubro no está disponible la opción del procedimiento alternativo (costo histórico reexpresado).

8) Propiedades de Inversión:
Se medirán al valor neto de realización.

En términos generales, para la determinación del valor corriente de los activos debe considerarse lo establecido en el Anexo I de la RT N° 48 (Conceptos y otras definiciones).

3.4.8. Procedimiento alternativo: medición a costo histórico reexpresado

Además del Procedimiento Preferible (medición a valores corrientes), la RT N° 48 establece como opción un Procedimiento Alternativo que consiste en aplicar el criterio de costo histórico reexpresado.

En este caso la RT N° 48 expresa que el ente podrá realizar la remedición mediante la multiplicación del importe en libros (costo histórico) de los activos por el factor

de revalúo informado como Anexo al artículo 283 de la ley 27.430, considerando la fecha en la que está expresada la medición contable de cada elemento.

Esto último implica la necesidad de realizar la anticuación de la respectiva partida. Es decir, establecer la fecha a la que corresponden su saldo inicial, sus movimientos al debe, sus movimientos al haber, y su saldo al cierre (para el caso de los activos).

El factor de revalúo (en realidad coeficientes) surge del IPIM publicado por el INDEC que tiene serios problemas de subestimación entre enero 2006 y octubre 2015 (no se publicaron los valores para noviembre y diciembre de 2015).

Como los factores de revalúo se presentan por año hasta el 2016 y cuatrimestrales para el 2017, los valores de entrada y de salida de cada partida se deberán agrupar siguiendo ese mismo esquema, lo que provocará una aún menor calidad de la información obtenida ya que no es lo mismo reexpresar utilizando períodos mensuales que anuales o cuatrimestrales.

3.4.9. Entes que estuvieran aplicando el modelo de revaluación en los bienes de uso

La RT N° 48 establece que:

Si el ente estuviera aplicando como política contable el modelo de revaluación, y ese modelo hubiera sido utilizado en la preparación de los estados contables correspondientes al ejercicio anterior al de aplicación de esta resolución técnica o en la preparación de estados contables de períodos intermedios correspondientes al ejercicio de aplicación de esta resolución técnica, podrá optar por:

- Continuar aplicando la misma política contable (1); o
- Emplear el modelo del costo y considerar la remedición determinada al cierre del ejercicio de aplicación de esta resolución como costo atribuido. Esta opción será considerada como un cambio de política contable, pero con efecto prospectivo desde la fecha de cierre del ejercicio (2).

(1) Se debe recordar las disposiciones de la RT N° 17 con relación al Saldo por Revaluación:

- Se debe tener en cuenta el efecto del Impuesto a las Ganancias (método diferido) usando como contrapartida la cuenta de Saldo por Revaluación.
- No es una cuenta de Resultados. Es una partida que se expone directamente en el Patrimonio Neto. No es coherente con el modelo contable establecido.
- Únicamente puede ser transferido a Resultados no Asignados en oportunidad de la baja del activo o un instante posterior.

- Una parte del Saldo por Revaluación puede ser transferida a Resultados no Asignados a medida que se consume dicho activo. Es la diferencia entre el importe de las depreciaciones calculadas sobre el importe revaluado y las que surgen de estimar sobre el valor histórico.
- El Saldo por Revaluación no puede distribuirse ni capitalizarse mediante permanezca como tal.

(2) El cambio de criterio de medición de un activo encuadra en lo previsto por la RT N° 17 que establece lo siguiente:

Modificaciones a los resultados de ejercicios anteriores.

Se practicarán con motivo de:

1. Correcciones de errores en los resultados correspondientes a ejercicios anteriores, o
2. La aplicación de una norma de medición contable distinta de la utilizada en el ejercicio anterior, con excepción de las indicadas en la Sección Excepciones y la Sección Modelo de Revaluación de esta norma.

El cambio en el criterio de medición de un activo como consecuencia de la aplicación de la RT N° 48 encuadra en el inciso 2) de la RT N° 17 antes mencionado.

No es aplicable ninguna de las Excepciones ni lo dispuesto en la Sección Modelo de Revaluación de la RT N° 17.

Si podría justificarse el carácter prospectivo en el hecho de la no existencia (al cierre del ejercicio anterior) de una ley que establece la posibilidad de un revalúo para ciertos bienes como lo es la Ley N° 27.430 (uso del costo histórico reexpresado).

Recordemos que la RT N° 17 expresa que no se considerarán como Modificaciones a los Resultados de Ejercicios Anteriores cuando:

a. Cambien las estimaciones contables como consecuencia de la obtención de nuevos elementos de juicio que no estaban disponibles al instante de la emisión de los estados contables correspondientes a dichos ejercicios, o
b. Cambien las condiciones preexistentes u ocurran situaciones que en sustancia son claramente diferentes de lo acontecido anteriormente.

En mi opinión, no queda claro si este hecho calificaría en los incisos a) o b) precedentes. La RT N° 48 no justifica este criterio y la Ley 27.430 no dice nada al respecto. Por otra parte, la RT N° 48 establece que:

Si el ente hubiera aplicado el modelo de revaluación en bienes de uso y decidiera discontinuarlo, el saldo por revaluación, de existir, deberá ser transferido íntegramente al saldo de patrimonio definido en el punto 3.2.7 de esta resolución técnica (3).

Es necesario aclarar que el punto 3.2.7 de la RT N° 48 a que se refiere el párrafo anterior está referido al Registro Contable del Procedimiento de Remedición y, en particular, a la utilización de la cuenta Saldo de Remedición RT N° 48, por lo que se podría suponer que, en caso de discontinuación del Método de Revaluación de los Bienes de Uso, el Saldo por Revaluación debería ser transferido a:

a. la cuenta Saldo de Remedición RT N° 48 (opción sugerida por este autor); o,

b. permanecer en el patrimonio neto del ente.

(3) Ejemplo:

- Bien de Uso medido con el Modelo de Revaluación al cierre del ejercicio.
- En el ejercicio de aplicación de la RT 48 se decide cambiar el criterio de medición y ahora se aplica costo histórico reexpresado.
- El Saldo de Revaluación debe ser transferido a la cuenta Saldo de Remedición RT 48 (interpretaciones recomendada).
- Se debería realizar un Ajuste de Resultados de Ejercicios Anteriores aplicando el costo histórico reexpresado al saldo inicial. No obstante, ello, la RT 48 exime de tal cosa.
- La diferencia que surja entre el saldo final medido de acuerdo al Modelo de Revaluación y el saldo final remedido por aplicación del costo histórico reexpresado se imputará a la cuenta Saldo de Remedición RT 48 neto del Impuesto a las Ganancias.

3.4.10. Comparación del valor surgido de la remedición para cada rubro del activo con su valor recuperable y reconocimiento del deterioro, si correspondiera

La RT N° 48 expresa que:

Cuando se cambie la política contable discontinuando su aplicación, considerándolo un costo atribuido en los términos de esta resolución técnica, imputarán la diferencia por la valuación a valor neto de realización respecto de la medición contable al inicio del período anual al "Saldo de Remedición – Resolución Técnica N° 48", de acuerdo con la sección Registro Contable del Procedimiento de Remedición.

Ejemplo:

- Propiedad de Inversión medida al cierre del ejercicio de acuerdo con su valor neto de realización.
- En el ejercicio de aplicación del RT 48 se decide cambiar el criterio de medición y ahora se aplica costo histórico reexpresado.

- Se debería realizar un Ajuste de Resultados de Ejercicios Anteriores aplicando el costo histórico reexpresado al saldo inicial. No obstante, la RT 48 exime de ello.
- La diferencia que surja entre el saldo final medido a valor neto de realización y el saldo final remedido al costo histórico reexpresado se imputará a la cuenta Saldo de Remedición RT 48 neto del Impuesto a las Ganancias.

3.4.11. Comparación del valor surgido de la remedición para cada rubro del activo con su valor recuperable y reconocimiento del deterioro, si correspondiera

La RT N° 48 dice al respecto que:

Como criterio general deberá realizarse la comprobación del deterioro y por ello, ningún activo (o grupo homogéneo de activos) podrá presentarse en los estados contables por un importe superior a su valor recuperable, entendido como el mayor importe entre:

a. su valor neto de realización, y

b. su valor de uso (valor de utilización económica)

En el caso de los entes pequeños (Resolución Técnica N° 41 segunda parte), la RT N° 48 establece que:

Podrán optar por no comparar la medición periódica de los bienes de uso (excepto activos biológicos y bienes de uso destinados a alquiler) con su valor recuperable, en cada cierre de período, si el resultado de cada uno de los últimos tres ejercicios fue positivo (1). Si no se cumpliera la condición del párrafo anterior, la entidad deberá evaluar si existen indicios de deterioro de sus bienes de uso y, si esto se verificara, la entidad deberá realizar la comparación del valor contable con su valor recuperable. Si el valor recuperable es menor que el valor determinado con esta resolución, el deterioro resultante se imputará contra la misma cuenta en la cual debe registrarse la remedición del activo según se indica en la sección Registro Contable del Procedimiento de Remedición de esta resolución técnica (2).

(1) No es aconsejable realizar la comparación cada tres años si el resultado de cada uno de los últimos tres ejercicios fue positivo. Por otra parte, la RT N° 17 no establece esa posibilidad.

(2) Ejemplo:

- Bien de Uso que al cierre del ejercicio fue medido a costo histórico.
- Por aplicación de la RT 48 se remide a costo histórico reexpresado (medición primaria). Se debería realizar un Ajuste de Resultados de Ejercicios Anteriores

pero la RT 48 exime de ello.

- El mayor valor resultante se imputa a la cuenta Saldo de Remedición RT 48 neto del Impuesto a las Ganancias.
- Se debe comparar esta medición primaria con su valor recuperable (el mayor entre el valor neto de realización o el valor de utilización económica)
- Si la medición primaria supera el valor recuperable, se debe reconocer la desvalorización (medición secundaria).
- Dicha desvalorización se debe imputar a la cuenta Saldo de Remedición RT 48 neto del Impuesto a las Ganancias.

3.4.12. Costo atribuible

Con relación a ello, la RT N° 48 dice que:

Si el ente decide aplicar el modelo de costo para la medición de algunos activos (porque este criterio fuera una opción admitida por las normas contables aplicables al rubro), el valor resultante de la remedición generada por aplicación de la presente norma será considerado como costo atribuido (es decir un sucedáneo del costo) para los ejercicios futuros.

3.4.13. Registro contable del procedimiento de remedición

Los pasos que establece la RT N° 48 para ello son:

a) La contrapartida de la remedición del activo y del pasivo (en caso de corresponder) al cierre del ejercicio se registrará en "Saldo de remedición – Resolución Técnica N° 48" (1).

b) Se aplicará el método del impuesto diferido de acuerdo con la sección Impuesto a las Ganancias de la Resolución Técnica N° 17 o la Sección "Impuesto a las ganancias" de la tercera parte de la Resolución Técnica N° 41 y se registrará con contrapartida a "Saldo de remedición – Resolución Técnica N° 48". Los entes que apliquen la segunda parte de la Resolución Técnica N° 41 reconocerán el activo o pasivo por impuesto diferido por la diferencia surgida como consecuencia de la aplicación de esta resolución técnica (2).

c) El saldo de la cuenta "Saldo de remedición – Resolución Técnica N° 48" se presentará en el patrimonio neto. Este saldo no podrá distribuirse mediante dividendos en efectivo o especie, podrá capitalizarse o asignarle otro destino que permitan las disposiciones legales que le apliquen (3). Los mayores gastos que surjan en ejercicios futuros (depreciaciones, amortizaciones, costo de ventas, etc.), como

consecuencia de la remedición de los activos, se imputarán a resultados del ejercicio, o al costo de producción de activo, según corresponda.

(1) La contrapartida de la remedición de los activos y de los pasivos (en caso de corresponder) debería ser una cuenta de resultado no transaccional. Se trata de un resultado pues un activo incrementado genera un resultado positivo y, en caso contrario, un resultado negativo. Por otra parte, es un resultado no transaccional pues ese incremento o decremento en el valor del activo deviene del hecho de mantenerlo dentro de la estructura de inversión.

(2) Desaparece la opción para los Entes Pequeños de seguir utilizando el método del impuesto a pagar para el Impuesto a las Ganancias.

(3) El resultado de un período es la diferencia entre la riqueza neta de cierre y el capital a mantener (neto de aportes y retiros), todo medido en moneda de cierre. Consecuentemente, si los activos y pasivos son medidos al cierre en función de su naturaleza y de los criterios de medición fijados por las normas contables (entre ellas la RT 48), la suma total de los activos menos la suma total de los pasivos, determina la riqueza neta de cierre o patrimonio neto. Por lo tanto, el mayor o menor valor de los activos y pasivos al cierre (manteniendo constante el capital a mantener), determina en última instancia el resultado atribuible a dicho período.

Por lo antes expuesto, disponer que la cuenta Saldo de Remedición RT N° 48 integre directamente el Patrimonio Neto sin pasar por el Estado de Resultados, es no respetar el modelo contable elegido.

3.4.14. Aspectos de exposición

Con respecto a los aspectos relacionados con la exposición de la información contable, la RT N° 48 dispone lo siguiente:

El estado contable del ejercicio se expondrá en forma comparativa con el ejercicio anterior sin aplicar a las cifras comparativas las normas de remedición de esta resolución técnica (1).

Se expondrá en notas:

a) Las políticas contables aplicadas como consecuencia de esta resolución, y

b) el efecto producido por esta remedición en la comparabilidad con las cifras del ejercicio anterior y el que se producirá en forma cualitativa en los ejercicios futuros. La nota contendrá como mínimo, un cuadro, por rubro, con los importes de los activos antes de la remedición, los cambios por la remedición y los importes de los activos remedidos de este ejercicio.

(1) Reitero que el cambio de un criterio de medición constituye una causal de Modificación de la Información de Ejercicios Anteriores (AREA). Este cambio no

encuadra en las excepciones previstas por la RT N° 17. La RT N° 48 y la Ley N° 27.430 no fundamentan este proceder.

3.4.15. ANEXO I de la RT N° 48: conceptos y otras definiciones

Este Anexo I es de aplicación obligatoria y complementa lo dispuesto por la norma.

Clase de elementos

Una clase de elementos pertenecientes a un rubro del activo no monetario es un conjunto de activos de similar naturaleza y utilización en las operaciones de una entidad. Los siguientes son algunos ejemplos de clases separadas:

Clases de bienes de cambio:
Materias primas, producción en proceso, productos terminados, materiales, mercaderías para la reventa.

Clases de bienes de uso:
Terrenos; terrenos y edificios; maquinaria; instalaciones; equipo de oficina; muebles y útiles; rodados; aeronaves; embarcaciones.

Clases de propiedades de inversión:
Terrenos, terrenos y edificios.

Clases de activos intangibles:
Derechos de propiedad intelectual, patentes, marcas, licencias, costos de organización y preoperativos, gastos de desarrollo.

Costo de reposición
Los costos de reposición de un elemento deben establecerse acumulando todos los conceptos que integran su costo original, expresados cada uno de ellos en términos de su reposición, a la fecha de su medición.

Deberán utilizarse precios de contado correspondientes a los volúmenes habituales de compra o, si éstas no fueran repetitivas, a volúmenes similares a los adquiridos. Los precios deben ser cercanos al cierre del ejercicio.

En casos especiales podrá recurrirse a tasaciones efectuadas por peritos independientes. Los precios que estén medidos en moneda extranjera deben convertirse a moneda argentina utilizando el tipo de cambio del momento de la medición.

Procedimiento preferible para determinar el valor corriente

Los valores corrientes de los activos podrán obtenerse por el trabajo realizado por personal propio o mediante servicios de un tasador o especialista en valuaciones que reúna condiciones de idoneidad y de independencia respecto de la entidad. La información que surja de este trabajo deberá estar documentada.Para la

contabilización de las remediciones de los activos deberá contarse con la aprobación del respectivo órgano de administración, según el tipo de entidad, lo que implicará la existencia de la documentación de respaldo de dicha medición que describa el método o la técnica de valuación adoptada.

Para los bienes de uso y propiedades de inversión, la determinación de los valores corrientes debe hacerse en función de las siguientes bases, en orden jerárquico:

a) Bienes para los que existe un mercado activo en su condición actual.Se determinarán en base al valor de mercado por la venta al contado en dicho mercado de los activos.

b) Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual, pero existe dicho mercado activo para bienes nuevos (sin uso) equivalentes en capacidad de servicio a los que son motivo de la remedición. Se determinarán en base al valor de mercado por la venta al contado en dicho mercado de los bienes nuevos equivalentes en capacidad de servicio, neto de las depreciaciones acumuladas que corresponda calcular para convertir el valor de los bienes nuevos a un valor equivalente al de los bienes usados motivo de la revaluación, a la fecha en que dicha remedición se practique. Deberá considerarse el valor de mercado de cada bien tal como lo utiliza la entidad, aunque puede dividírselo en partes componentes susceptibles de venderse separadamente, como punto de partida para determinar los valores residuales equivalentes. Para el cálculo de las depreciaciones acumuladas se deberá considerar la incidencia de todos los factores que contribuyen a su mejor determinación, entre ellos, desgaste, deterioro físico, desgaste funcional, obsolescencia o deterioro tecnológico.

c) Bienes para los que no existe un mercado activo en las formas previstas en los apartados anteriores.

Se determinarán:
(i) al valor estimado a partir de la utilización de técnicas de valuación que arriban a valores del presente o descontados a partir de importes futuros (por ejemplo, flujos netos de efectivo o ingresos menos gastos ajustados para asimilarlos a flujos de fondos); o
(ii) al importe estimado a partir del precio que un participante en el mercado pagaría para construir o adquirir un bien con una capacidad de servicio similar (que no exceda a la que necesita ese participante) computando las depreciaciones que correspondan según la vida útil ya consumida del bien y a las diversas formas de obsolescencia que lo afectan. Un mercado activo es aquél en el que las transacciones de los activos o pasivos tienen lugar con frecuencia y volumen suficiente para proporcionar información en forma regular.

Valor de uso
Es el valor actual esperado de los flujos netos de fondos que deberían surgir del uso de los bienes y de su disposición al final de su vida útil (o de su venta anticipada,

si ella hubiera sido resuelta) y determinado aplicando las normas de las secciones pertinentes de la Resolución Técnica N° 17.

Valor neto de realización
Para este criterio se aplicarán las disposiciones de esta resolución técnica y de la resolución técnica N° 17, pero no serán consideradas las restricciones establecidas por esta última resolución.

En la determinación de los valores netos de realización se considerarán:
a) los precios de contado correspondientes a transacciones no forzadas entre partes independientes en las condiciones habituales de negociación;

b) los ingresos adicionales, no atribuibles a la financiación, que la venta generare por sí (por ejemplo: un reembolso de exportación);

c) los costos que serán ocasionados por la venta (comisiones, impuesto a los ingresos brutos y similares).

3.4.16. ANEXO II: modelo de nota

Este anexo no es de carácter obligatorio.

Nota La entidad ha procedido a remedir por única vez con fecha XX/XX/XXXX los activos no monetarios por aplicación de la Resolución Técnica Nº 48 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, aprobada por el Consejo Profesional de ..... con fecha XX/XX/XXXX.

El objetivo de dicha norma es reconocer una modificación en las mediciones contables de ciertos rubros por única vez, de forma tal que el Estado de Situación Patrimonial muestre valores de activos más cercanos a sus valores de mercado.

Como no se ha modificado la información comparativa del ejercicio anterior, correspondiente a las mediciones contables de los rubros remedidos, la comparabilidad con el ejercicio anterior se ve limitada.

Por aplicación de la norma referida, el Patrimonio Neto se ha incrementado en la suma de $ xxx, como consecuencia de las siguientes variaciones en los rubros Patrimoniales:

Rubro	Saldos antes de la remedición	Remedición	Saldos luego de la remedición
Bienes de Uso (Anexo ...)			
Propiedades de Inversión (Anexo ...)			
Inv. Permanentes en Otros Entes (Anexo ...)			
Otros activos (detallar)			
Pasivo por Impuesto Diferido			
Total, Neto			

El efecto de dicha variación ha sido reconocido en "Saldo por Remedición Resolución Técnica N° 48".

En el futuro el mayor valor reconocido de los activos implicará un mayor costo en el momento de su consumo, así como una reducción en el Impuesto a las Ganancias del ejercicio por reversión de la diferencia en el saldo contable y la base fiscal de los activos y pasivos.

3.4.17. Casos prácticos RT N° 48

CASO 1: ente que no aplica el metodo de revaluación para terrenos y utiliza el procedimiento alternativo (costo histórico reexpresado)

Cuadro A

CUENTAS	SALDOS 31 12 17	CRITERIO DE MEDICION APLICADO	REMEDICION
Caja	1,000.00	Valor Nominal	No aplica
Deudores por Ventas (netos)	35,000.00	Capital original + CFD - Cob.	No aplica
Mercaderías	22,000.00	Costo de Reposición	No aplica
Rodados (valor residual)	25,000.00	Método revaluación	No aplica
Terreno (1)	10,000.00	Costo histórico	Costo Histórico Reexp.
Total del Activo	**93,000.00**		
Proveedores (netos)	25,000.00	Capital original + CFD - Pagos	No aplica
Pasivo Imp. Gan. Diferido	3,000.00		
Total del Pasivo	**28,000.00**		
Capital	7,000.00		
Ajuste del Capital	1,000.00		
Reserva Legal	2,200.00		
Saldo de Revaluación RT 31	5,000.00		
Saldo de Remedición RT 48	-		
Resultados no Asignados	49,800.00		
Total del Patrimonio Neto	**65,000.00**		

(1) No hay altas ni bajas

- Tasa de Impuesto a las Ganancias = 35
- Los importes remedidos de activos no financieros no superan su valor recuperable

Para la solución, se deberían dar los siguientes pasos:

Paso 1
Identificación de los activos alcanzados por la RT 48.
Mercaderías, Rodados y Terreno

Paso 2
Exclusión de los activos no financieros que ya son medidos a valores corrientes y se continuará con esa política contable.
Mercaderías, Rodados.

Paso 3
Anticuación de la partida Terrenos identificando a que fecha corresponde su saldo inicial, los movimientos al debe, los movimientos al haber y su saldo al cierre.
Saldo Inicial: año 2003
No hay movimientos al debe o al haber
Saldo Final: 31 de diciembre de 2017

Paso 4
Reexpresión de la partida Terrenos utilizando los factores de revalúo establecidos por la Ley 27.430.
Saldo Inicial (2003): 10.000
Coeficiente de revalúo (2003): 6,97
Importe Reexpresado (remedido): 69.700
Diferencia de Remedición: 59.700

Paso 5
Comparación del importe remedido con el valor recuperable. Se dio como dato que los importes remedido no superan el valor recuperable.

Paso 6
Contabilización de la Diferencia por Remedición neta del efecto del Impuesto a las Ganancias.

Terreno	59,700.00		
Saldo Remedición RT 48		59,700.00	
Saldo Remedición RT 48	20,895.00		
Pasivo Imp. Gan. Diferido		20,895.00	

MAYOR CUENTA TERRENO			
CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
Saldo Final antes de Remedir			10,000.00
Remedición	59,700.00		69,700.00

MAYOR CUENTA SALDO REMEDICIÓN RT 48			
CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
Saldo Inicial			0
Remedición Terreno		59,700.00	59,700.00
Imp. Gan. Diferido Terreno	20,895.00		38,805.00

MAYOR CUENTA IMP. GAN. DIFERIDO			
CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
Saldo Inicial			3,000.00
Imp. Gan. Diferido Terreno		20,895.00	23,895.00

Paso 7

Exposición de los nuevos saldos al cierre de las partidas activas (Terrenos por su valor remedido), pasivas (incluyendo el pasivo por impuesto diferido) y patrimonio neto (incluyendo la cuenta Saldo de Remedición RT 48).

Cuadro B

CUENTAS	SALDOS REMEDIDOS
Caja	1,000.00
Deudores por Ventas (netos)	35,000.00
Mercaderías	22,000.00
Rodados (valor residual)	25,000.00
Terreno	69,700.00
Total del Activo	**152,700.00**
Proveedores (netos)	25,000.00
Pasivo Imp. Gan. Diferido	23,895.00
Total del Pasivo	**48,895.00**
Capital	7,000.00
Ajuste del Capital	1,000.00
Reserva Legal	2,200.00
Saldo de Revaluación RT 31	5,000.00
Saldo de Remedición RT 48	38,805.00
Resultados no Asignados	49,800.00
Total del Patrimonio Neto	**103,805.00**

CASO 2:

- RODADOS: PASA DE SER MEDIDO CON EL MODELO DE REVALUACIÓN A COSTO HISTÓRICO REEXPRESADO.
- TERRENO: PASA DE SER MEDIDO A COSTO HISTÓRICO A COSTO HISTÓRICO REEXPRESADO.

Cuadro A

CUENTAS	SALDOS 31 12 17	CRITERIO DE MEDICION APLICADO	REMEDICION
Caja	1,000.00	Valor Nominal	No aplica
Deudores por Ventas (netos)	35,000.00	Capital original + CFD - Cob.	No aplica
Mercaderías	22,000.00	Costo de Reposición	No aplica
Rodados (valor residual) (1)	25,000.00	Método revaluación	Costo Histórico Reexp.
Terreno (2)	10,000.00	Costo histórico	Costo Histórico Reexp.
Total del Activo	**93,000.00**		
Proveedores (netos)	25,000.00	Capital original + CFD - Pagos	No aplica
Pasivo Imp. Gan. Diferido	3,000.00		
Total del Pasivo	**28,000.00**		
Capital	7,000.00		
Ajuste del Capital	1,000.00		
Reserva Legal	2,200.00		
Saldo de Revaluación RT 31	400.00		
Saldo de Remedición RT 48	-		
Resultados no Asignados	54,400.00		
Total del Patrimonio Neto	**65,000.00**		

(1) El valor original correspondiente a Rodados es de 24.600. Es el único rodado en existencia. La tasa de depreciación anual sobre el costo histórico es del 20(2) No hay altas ni bajas - Tasa de Impuesto a las Ganancias = 35- Los importes remedidos de activos no monetarios no superan su valor recuperable

Para la solución, se deberían dar los siguientes pasos:

Paso 1
Identificación de los activos alcanzados por la RT 48.
Mercaderías, Rodados y Terreno

Paso 2
Exclusión de los activos no financieros que ya son medidos a valores corrientes y se continuará con esa política contable.
Mercaderías.

Paso 3 Anticuación de las partidas Rodados y Terreno identificando a que fecha corresponde su saldo inicial, los movimientos al debe, los movimientos al haber y su saldo al cierre. **a)** Rodados:
Saldo Inicial: enero 2017

Movimientos al Haber: Dep. Acumulada 2017
Movimientos al Debe: Ajuste al Valor por la revaluación 2017
Saldo Final: 31 de diciembre de 2017
Los movimientos deudores y acreedores <no se tienen en cuenta pues responden al criterio del modelo de revaluación.

b) Terreno:
Saldo Inicial: año 2003
No hay movimientos al debe o al haber
Saldo Final: 31 de diciembre de 2017

Paso 4
Reexpresión de las partidas Terreno y Rodados utilizando los factores de revalúo establecidos por la Ley 27.430.
a) Terreno:
Saldo Inicial (2003): 10.000
Coeficiente de revalúo (2003): 6,97
Importe Reexpresado (remedido): 69.700
Diferencia de Remedición: 59.700

b) Rodados:
Saldo Inicial (enero 2017): 24.600
Coeficiente de revalúo (primer trimestre 2017): 1,13
Importe Original Reexpresado (remedido): 27.798
Dep. Acumulada correspondiente al ejercicio 2017 (se calcula):
27.798 x 0,20 = 5.559,60
Valor Residual Reexpresado: 27.798 – 5.559,60 = 22.238,40
Diferencia de Remedición: 22.238,40 – 25.000,00 = (2.761,60)

Paso 5
Comparación del importe remedido con el valor recuperable.
Se dio como dato que los importes remedidos no superan el valor recuperable.

Paso 6
Contabilización de la Diferencia por Remedición neta del efecto del Impuesto a las Ganancias.

Saldo Remedición RT 48	2,761.60	
Rodados		2,761.60
Activo Imp. Gan. Diferido	966.56	
Saldo Remedición RT 48		966.56
Terreno	59,700.00	
Saldo Remedición RT 48		59,700.00
Saldo Remedición RT 48	20,895.00	
Pasivo Imp. Gan. Diferido		20,895.00
Saldo de Revaluación RT 31	400.00	
Saldo de Remedición RT 48		400.00

MAYOR CUENTA RODADOS			
CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
Saldo Final antes de Remedir			25,000.00
Remedición		2,761.60	22,238.40

MAYOR CUENTA TERRENO			
CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
Saldo Final antes de Remedir			10,000.00
Remedición	59,700.00		69,700.00

MAYOR CUENTA TERRENO			
CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
Saldo Final antes de Remedir			10,000.00
Remedición	59,700.00		69,700.00

MAYOR CUENTA SALDO REMEDICIÓN RT 48			
CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
Saldo Inicial			0
Remedición Rodados	2,761.60		- 2,761.60
Imp. Gan. Diferido Rodado		966.56	- 1,795.04
Remedición Terreno		59,700.00	57,904.96
Imp. Gan. Diferido Terreno	20,895.00		37,009.96
Resultados Dif. Rev. RT 31		400.00	37,409.96

MAYOR CUENTA IMP. GAN. DIFERIDO			
CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
Saldo Inicial			3,000.00
Imp. Gan. Diferido Rodados	966.56		2,033.44
Imp. Gan. Diferido Terreno		20,895.00	22,928.44

MAYOR CUENTA SALDO DE REVALUACIÓN RT 31			
CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
Saldo Inicial			400.00
Absorción Saldo Remedición RT 48	400.00		-
Saldo Final			-

Paso 7

Exposición de los nuevos saldos al cierre de las partidas activas (Rodados y Terrenos por su valor remedido), pasivas (incluyendo el pasivo por impuesto diferido) y patrimonio neto (incluyendo la cuenta Saldo de Remedición RT 48).

Cuadro B

CUENTAS	SALDOS REMEDIDOS
Caja	1,000.00
Deudores por Ventas (netos)	35,000.00
Mercaderías	22,000.00
Rodados (valor residual)	22,238.40
Terreno	69,700.00
Total del Activo	**149,938.40**
Proveedores (netos)	25,000.00
Pasivo Imp. Gan. Diferido	22,928.44
Total del Pasivo	**47,928.44**
Capital	7,000.00
Ajuste del Capital	1,000.00
Reserva Legal	2,200.00
Saldo de Revaluación RT 31	0.00
Saldo de Remedición RT 48	37,409.96
Resultados no Asignados	54,400.00
Total del Patrimonio Neto	**102,009.96**

3.4.18. Conclusiones

La RT N° 48 de la FACPCE constituye la herramienta técnica para la implementación del Revalúo Contable dispuesto por la Ley N° 27.430 modificatoria del Impuesto a las Ganancias. En ese sentido, establece la posibilidad por única vez de remedir los activos no financieros (y algunos pasivos no financieros) que correspondan a valores corrientes (procedimiento preferible) o su costo histórico reexpresado (procedimiento alternativo).

Esta nueva medición primaria de dichos activos se deberá comparar con el valor recuperable y, en caso de superarlo, reconocer la desvalorización para dar lugar a la medición secundaria.

De esta manera, los activos no financieros (y eventualmente algunos pasivos no financieros) cuyas mediciones se hacían a costo histórico, pasarán a reflejar el valor de mercado a la fecha de cierre de los estados contables en los que se aplique esta resolución técnica (en el caso que opten por valores corrientes), o se acercarán un poco más a la realidad económica de ese instante (si optan por costo histórico reexpresado).

Lamentablemente, este cambio en el criterio de medición implementado por la norma en cuestión solo produce efectos hacia el futuro ya que exime de la consideración de la modificación de la información de ejercicios anteriores que, por imperio de la doctrina contable y la RT N° 17 (entre otras), debería efectuarse necesariamente.

Por último, la diferencia que surja entre las mediciones finales de estos activos y los importes remedidos por aplicación de la RT N° 48 (neto del Impuesto a las Ganancias) se imputará directamente en el Patrimonio Neto, repitiendo lo dispuesto por anterior leyes y normas de revalúo, lo que es inconsistente con el modelo contable vigente.

3.5. Aspectos contables y documentales del delito de enriquecimiento ilicito de los funcionarios públicos. Procedimientos periciales. El delito y los datos

Autor: Cr. Oscar Fernández

3.5.1. Introducción

Los Contadores Públicos debemos intervenir judicialmente en causas relacionadas con un conjunto de temas de connotación económica. En algunos casos ello se debe a que se trata de delitos de los denominados penalmente "económicos", como por ejemplo los delitos aduaneros. En otros casos sucede cuando tratándose de delitos no económicos, se presentan aspectos relacionados con esta última disciplina. Por ejemplo, en una causa relacionada con un asesinato resulta preciso establecer la cuantía de un patrimonio o los movimientos financieros de una persona, ya que de tales aspectos se pudo haber derivado la causa del delito. En tercer lugar, es factible intervenir en muchas causas donde se investigan muchos otros delitos que, si bien poseen características básicamente económicas, no se encuentran definidos como tales. En este caso nos encontramos defraudaciones, estafas, lavado de dinero y otros de similares características.

Entre los delitos que se encuentran formando parte de este último conjunto, voy a referirme en esta oportunidad a uno que tiene una difusión por varias razones. En primer lugar, porque quienes son pasibles de cometerlo son funcionarios públicos. Por lo tanto son personas que en gran parte de los casos poseen una importante repercusión pública lo que lleva al delito a las primeras páginas de la prensa. En segundo lugar, porque es la derivación natural de muchos otros delitos previos, y como consecuencia muchos más frecuente que otros. Y en tercer lugar porque suele involucrar sumas importantes que impactan cuando transcienden a la sociedad. Me estoy refiriendo al delito denominado de "Enriquecimiento ilícito de funcionarios públicos".

Cabría preguntarse en este momento si no existe el mismo delito para quienes no son funcionarios. Y la respuesta es que si existe. El lavado de activos no es otra cosa que la consecuencia de no poder demostrar el origen lícito de los fondos que son detectados por el Estado en manos de los particulares. Por supuesto que la definición y la trama del delito es de mucha mayor complejidad que esta simple frase, pero creo que con ella se puede captar razonablemente la idea acerca de los alcances del delito en cuestión.

Los Contadores Públicos pueden intervenir de algún modo en procesos de investigación, especialmente cuando trabajan en sectores del Ministerio Público Fiscal o de los Organismos de Seguridad, pero su actuación es habitual y de gran importancia cuando lo hacen en carácter de peritos y especialmente de peritos

oficiales. A los sucesos relacionados con esta última actividad es a lo que me referiré a lo largo del presente trabajo.

3.5.2. El delito de enriquecimiento ilícito

Con respecto al delito denominado enriquecimiento ilícito de funcionarios públicos se encuentra descripto en el Título XI "Delitos contra la Administración Pública", Capítulo IX "Enriquecimiento ilícito de funcionarios y empleados", del Código Penal de la Nación. Especialmente en el Art. 268 (2) donde expresa: "Será reprimido con reclusión o prisión de dos a seis años, multa del cincuenta por ciento al ciento por ciento del valor del enriquecimiento e inhabilitación absoluta perpetua, el que al ser debidamente requerido, no justificare la procedencia de un enriquecimiento patrimonial apreciable suyo o de persona interpuesta para disimularlo, ocurrido con posterioridad a la asunción de un cargo o empleo público y hasta dos años después de haber cesado en su desempeño. Se entenderá que hubo enriquecimiento no sólo cuando el patrimonio se hubiese incrementado con dinero, cosas o bienes, sino también cuando se hubiesen cancelado deudas, o extinguiendo obligaciones que lo afectaban. La persona interpuesta para disimular el enriquecimiento será reprimida con la misma pena que el autor del hecho.

Asimismo, el Art.268 (3) agrega: "Será reprimido con prisión de quince días a dos años e inhabilitación especial perpetua el que, en razón de su cargo, estuviere obligado por ley a presentar una declaración jurada patrimonial y omitiere maliciosamente hacerlo. El delito se configurará cuando mediando notificación fehaciente de la intimación respectiva, el sujeto obligado no hubiere dado cumplimiento a los deberes aludidos dentro de los plazos que fije la ley cuya aplicación corresponda. En la misma pena incurrirá el que maliciosamente, falseare u omitiere insertar los datos que las referidas declaraciones juradas deban contener de conformidad con las leyes y reglamentos aplicables."

Como puede observarse al leer los artículos citados, se desprende que existen diversos elementos a dilucidar cuando se trata de abordar la investigación de este delito, y por lo tanto también al momento de llevar a cabo un estudio pericial contable.

Sin que pueda asegurarse que son los únicos, los siguientes conceptos deberían ser tenidos en cuenta y/o probados mediante el proceso que analice el presunto enriquecimiento ilícito de un funcionario o empleado público:

a) La existencia de personas interpuestas que hayan actuado como testaferros de la persona investigada.

b) El lapso preciso durante el cuál debe ser investigado el funcionario.

c) Si fueron presentadas oportunamente las declaraciones juradas patrimoniales integrales que exige la ley, y si las mismas contienen datos correctos y completos.

d) El patrimonio al momento de su incorporación a la función pública y el que corresponde a la fecha que haya sido determinada como final de la investigación.

e) La existencia de un incremento patrimonial en el lapso abordado.

f) La justificación del incremento patrimonial determinado en el punto d), de haberlo, a través del detalle de los movimientos financieros realizados por el funcionario.

Los puntos a) y b) deben ser analizados por los investigadores y fijados por el magistrado en forma previa a la realización de un estudio pericial contable. Si bien el informe de los expertos puede eventualmente generar información que permita establecer con mayor seguridad o precisión la existencia de operaciones encubiertas o disimuladas, en muchos casos no resulta posible extraer conclusiones sobre la existencia de testaferros a partir de la mera observación de documentación comercial.

Con respecto al punto e), se presenta una situación compleja debido a la redacción del artículo 268 (2). En el mismo se expresa que el incremento patrimonial debe ser "apreciable". El alcance del término no se encuentra cabalmente definido en el ámbito jurídico y puede dar lugar a diferentes interpretaciones, las que podrían derivar en evaluaciones distintas con respecto a la propia existencia del delito de enriquecimiento ilícito.

Tanto la Convención Interamericana contra la corrupción, como la Convención de la Naciones Unidas contra la Corrupción, y también la Convención de la Unión Africana para prevenir y combatir la Corrupción, han incluido en sus documentos la necesidad de tipificar en cada uno de los países el delito de enriquecimiento ilícito, siempre considerando los marcos regulatorios locales pertinentes.

Los países de América Latina han seguido casi en su totalidad esas recomendaciones, y han definido, con algunas variantes entre sí, los alcances del delito en cuestión. Incluso algunos de los países refieren al delito en sus respectivos textos constitucionales. No es el mismo panorama que encontramos en Europa y los países anglosajones, los cuales en general no han receptado esta figura. Las razones pueden ser variadas, pero podría decirse que en gran parte tiene su base en la idiosincrasia y la organización de éstas últimas sociedades.

3.5.3. El concepto de apreciable

Partimos de la definición que presenta el diccionario de la Real Academia Española donde el término "apreciable" se presenta del siguiente modo:

1. *adj. Capaz de ser apreciado.*
2. *adj. Digno de aprecio o estima.*

De acuerdo con esta definición, y a los efectos que debemos considerar para comprender el texto del art. 268 antes citado, estaríamos en presencia del caso previsto en la acepción 1. La otra acepción corresponde a una cuestión afectiva que nada tiene que ver con los temas patrimoniales.

"Aprecio" se define como acción de apreciar (reconocer, estimar), o bien como estimación afectuosa de alguien.

Por su parte, el término "apreciado", que incluye la primera de las acepciones, no aparece en dicho diccionario. Sin embargo, se encuentra el vocablo "apreciar", cuyo significado se expone de la siguiente forma;

1. *tr. Reconocer y estimar el mérito de alguien o de algo.*
2. *tr. Sentir afecto o estima hacia alguien.*
3. *tr. Percibir algo a través de los sentidos o de la mente.*
4. *tr. Aumentar el valor o cotización de una moneda en el mercado de divisas. U. t. c. prnl.*
5. *tr. Poner precio o tasa a las cosas vendibles.*

En este caso, la primera definición que puede ser factible de relacionar con el texto del Código Penal en cuanto al delito de enriquecimiento ilícito es la número 3. Se trata de establecer la presencia de un patrimonio del funcionario al inicio y al final de un período específico, por lo tanto, para hacerlo es necesario establecer el conjunto de bienes, derechos y obligaciones en ambos extremos. Para ello seguramente deberemos utilizar nuestro discernimiento y razonamiento, además de la experiencia profesional y específicamente con relación al tema en particular.

Pero también podemos recurrir a la acepción número 5, ya que la medición valorada de los dos patrimonios, o los que deban ser considerados a lo largo del estudio, requiere de poner precio, valorizar, o tasar los elementos patrimoniales incluidos.

Como se puede observar a simple vista, las definiciones semánticas se orientan a tratar el concepto de apreciable como semejante al de visible, determinable u otro semejante. Sin embargo, si nos desviamos hacia el camino de los textos que presentan sinónimos de las palabras de la lengua castellana, encontramos que aparecen numerosos términos que serían equivalentes a "apreciable", lo que seguramente debe ser motivo de partir de una definición diferente a la que hemos reproducido, proveniente del diccionario de la Real Academia Española. Se presentan como sinónimos denominaciones tales como "importante", "abultado", "significativo", o "grande". Ninguna de las definiciones de estos términos resulta equivalentes a la definición de apreciable según la Real Academia Española.

Ahora bien, si nos guiamos por el diccionario de definiciones solo podríamos llegar

a la conclusión que el término “apreciable” debió haber sido utilizado en la norma legal como consecuencia de su cercanía o sinonimia con los términos “estimable” o “perceptible”, tal cual lo mencionan algunos de los diccionarios de sinónimos. En este caso, el hecho no se relacionaría con la magnitud del patrimonio del funcionario, sino con la condición de que pueda ser advertido, y como consecuencia mensurado a partir de su localización, observación y/o examen.

Cuando se trata de un conjunto de elementos que deben ser apreciados, el mismo puede estar constituido por diversos tipos de componentes. Pensemos antes de adentrarnos en el detalle del contenido patrimonial en particular, cuáles pueden ser la dificultad inicial a la hora de establecer ese detalle.

Los microbios se ven tanto como el sistema solar o las cosas que tenemos a nuestro alrededor. Algunas requieren de un microscopio, otras de un telescopio y otras se observan a simple vista. Pero en todos los casos podemos advertir su existencia a través de los sentidos. Sin embargo, lo que tiene características de intangible no puede verse. Por ejemplo, las capacidades físicas, mentales, comerciales, técnicas o de cualquier otro tipo. En todo caso, su posible apreciación debe obtenerse por medios más complejos y la mayoría de las veces de carácter subjetivo. Análisis, estudios y otros mecanismos similares podrán dar pistas de la existencia de tales conceptos intangibles, sin que ello permita una observación directa y concreta de los elementos. Es decir que frente a un patrimonio tendremos elementos cuya detección resultará más sencilla, y otros mucho más complejos, y de una posibilidad de descubrimiento y valoración muy inferior.

Por otra parte, si nos atenemos a los sinónimos enunciados anteriormente, (“importante”, “abultado”, “significativo”, o “grande”), estaríamos frente a la necesidad de establecer no solo la magnitud valorativa del patrimonio, sino el volumen de su crecimiento durante el período sujeto a verificación. O sea, que partimos legalmente de una condición jurídica del patrimonio, “apreciable”, pero transitamos dos caminos diferentes según se considere la definición del término, o la intencionalidad de su utilización dentro de la norma.

No se puede dejar de mencionar que los problemas que genera la redacción del art. 268(2), independientemente de las discusiones jurídicas que conlleva, inciden sobre la tarea pericial contable, y por esa razón los he abordado sucintamente.

Este artículo no intenta ocuparse de los hechos jurídicos, sino sobre las consecuencias que ellos tienen a la hora de intervenir los profesionales contables en el estudio de las circunstancias, movimientos, operaciones y consecuencias que influyeron sobre las alteraciones del patrimonio. Es por ello que culminare aquí dejando expuesta la disquisición sobre el alcance del término “apreciable”.

3.5.4. Los primeros pasos

En primer lugar, debemos plantear la necesidad de otorgarle a la etapa de investigación un carácter esencial en la estrategia de localizar y reunir la mayor cantidad de elementos útiles que permitan desarrollar luego una labor pericial eficiente, tanto técnicamente como en cuanto a la extensión del tiempo de su desarrollo.

No cabe duda de que resulta necesario que los investigadores, sean estos magistrados Jueces o Fiscales, comprendan que la labor de los contadores públicos, en la faz de dar fé de situaciones de carácter financiero, económico o patrimonial, se basa en el análisis de registros contables, documentación de respaldo e informes técnicos que traten sobre los temas involucrados y relacionados.

El experto no puede basar sus opiniones en la consideración de acotaciones, narraciones, ideas, ni prejuicios. Tampoco resultan de mayor interés declaraciones testimoniales, aún cuando las mismas son realizadas bajo juramento de decir verdad, a pesar de que la persona responde ante el delito de falso testimonio, y menos aún indagatorias donde el declarante puede mentir sin sanción alguna. No importa si tales declaraciones fueron realizadas por alguna de las partes o por terceras personas. Este comentario que significa que tales elementos no puedan ser tenidos en cuenta como indicios en el proceso de búsqueda de las transacciones y movimientos efectuados por el imputado, sino que no deberían constituir pruebas en sí mismos.

Dentro de un análisis contable no es posible considerar como elementos de juicio a las presunciones que se presenten o aporten a la causa. Solo resultan aplicables presunciones cuando éstas surjan como consecuencia de la propia actuación del perito, de su conocimiento, y a partir de los elementos o hechos cuya relación emana de la propia causa. Vale decir, cuando tales presunciones son de carácter técnico, basadas en la experiencia profesional del perito y en la correlación con otros hechos o situaciones que guarden similitudes que permitan su cotejo.

3.5.5. Elementos a considerar

Me estoy refiriendo específicamente a los datos que deben ser recolectados para comenzar a conocer el tema que sobre el que se tiene que opinar. Se consideran datos, en cuanto a su incorporación como efectos periciales contables, todos los elementos confeccionados por escrito, transcriptos en papel o en soporte digital, que constituyen medios o instrumentos para advertir sobre la posible existencia de un hecho. En nuestro caso, el hecho en cuestión corresponde a una situación con connotaciones económicas en términos amplios. Esta postura descarta por lo tanto otros productos de índole verbal o fílmica, por encontrarse fuera del rango de actuación y control de la formación del contador público, especialmente cuando actúa en el terreno pericial.

Frente al hecho de conformar el conjunto de datos que se van obteniendo como resultado del proceso de investigación, tanto los que debieron estar presentes al momento de formular la denuncia, como los que se obtengan con posterioridad, es preciso verificar la calidad de los mismos y su posible contribución inicial al estudio pericial, y en definitiva, a la prueba de los hechos.

Una parte a veces significativa de los datos acopiados suele carecer de interés, aún cuando haya demandado esfuerzo y tiempo su obtención. No siempre los datos de mayor complejidad en cuanto a su búsqueda y recolección resultan ser los más significativos a los efectos periciales. En algunas oportunidades un libro contable o un comprobante en particular, cuya incorporación al proceso resultó sumamente sencilla, permiten lograr una observación particular y generar un elemento probatorio útil. Como el resultado de la actuación pericial consiste en realizar un aporte al conocimiento y la seguridad del magistrado respecto de algún tema técnico, cuando no se pueden identificar claramente a los involucrados, o se cuenta con escasa cantidad de ítems informativos, como así también cuando no se plantea detalladamente el período investigado, existirán presentaciones cuyo aporte al proceso no cumpla con las expectativas que fueron depositadas en el profesional que las realice. En tal caso no servirán a los fines que el magistrado estableció la prueba pericial.

3.5.6. Clasificación de los datos

Los datos puede ser motivo de diversas clasificaciones, todas las cuales poseen algún tipo de importancia a la hora de comprender el origen y el aporte que significan al conocimiento de los sucesos que se investigan, y en particular a la labor de los expertos contables en el proceso pericial.

Sin pretender en modo alguno agotar las posibilidades, y con el ánimo de demostrar lo expuesto precedentemente, plantearé a continuación algunas posibilidades de distinción de datos.

a) datos "para conocer y probar lo que se supone que existe" La mayoría de las veces, los datos son obtenidos con el propósito de establecer alguna circunstancia precisa. Cuando se quiere conocer cuáles fueron los ingresos de un funcionario denunciado, es posible solicitar a su empleador el detalle de los salarios abonados. Se trata así de calcular el monto de dinero recibido, y el momento en que ello ha sucedido, factores fundamentales para establecer la justificación de los egresos correspondientes al funcionario investigado.

b) "datos para conocer y probar lo que no debería existir". Sin embargo, en algunas ocasiones lo que pretende el magistrado es probar que no ha ocurrido un hecho. Por ejemplo que no se adquirido acciones en el Mercado de Valores de Buenos Aires. A tal fin, la información a obtener, mediante pruebas informativas solicitadas a la Bolsa de Comercio, tendrá la misión exclusiva de establecer que no se han producido

el tipo de operaciones señaladas.

Es importante determinar el motivo por el cual se solicita cada una de las informaciones, documentos o registros, ya que de ello depende la índole de la información que se requerirá.

A su vez, los datos sobre operaciones que produzcan ingresos o egresos financieros serán clasificados en dos tipos. Datos seguros y datos dudosos

a) Se consideran "datos seguros" aquellos que cuentan con documentación de respaldo que no merece ningún tipo de observación de parte del perito. Pueden corresponder a ingresos por salarios informados por los entes pagadores y/o acreditados en cuentas bancarias, gastos debitados en tarjetas de crédito, movimientos en cuentas bancarias, etc. Bien sea por los documentos que los acreditan, por los informes que los respaldan y por los testimonios que los confirman, estos datos dan pie para la incorporación de movimientos afectando el patrimonio del funcionario.

b) Por otra parte, se presentan movimientos que merecen algún tipo de cuestionamiento pericial, y que por lo tanto se incluyen en la categoría de "datos dudosos". Son casos donde no se puede asegurar la existencia del movimiento de fondos, el importe involucrado y/o la fecha en que se llevó a cabo el evento. Todo ello puede ser la consecuencia de falencias en el desarrollo de la operación, de los participantes de la misma, y/o de la documentación que la acredita. Encontramos aquí el caso de compra o venta de bienes donde el valor de la operación es cuestionado por otros informes obrantes en la causa, documentos sobre préstamos que no cuentan con fecha cierta, operaciones donde no se ha probado la capacidad del acreedor para realizar préstamos al denunciado, saldos de dinero, créditos y préstamos donde difieren los montos y los rendimientos comparando distintas informaciones, entre otros.

También se puede discriminar los datos en función de que aporten información o no lo hagan.

a) Se trata de "datos con información" cuando la documentación, los registros o los informes describen concretamente y con precisión los datos de las operaciones realizadas, incluyendo especialmente la identidad de los participantes, la fecha y los montos involucrados.

b) En cambio estamos frente a "datos sin información" cuando de ellos no es posible obtener los elementos necesarios para interpretar los cambios en el patrimonio del funcionario investigado. Ejemplo de datos sin información son los extractos emitidos por las entidades financieras para reflejar los movimientos de las cuentas bancarias. Si bien poseen un listado de entradas y salidas, y algunas leyendas genéricas para cada uno, a través de tales listados no le resulta posible al perito conocer cuestiones primordiales tales como la procedencia de los ingresos, el destino de los egresos y

las personas involucradas en las transacciones. Otro caso se presenta cuando los Registros de la Propiedad Inmueble envían información que no contiene los valores de compraventa de las unidades bajo estudio. Similar situación se presenta ante la existencia de registros contables que son llevados en forma global, sin identificación de los participantes de las operaciones que revelan, ni de las fechas en que efectivamente han ocurrido, ni de los importes parciales que las conforman.

3.5.7. Antes de comenzar con el trabajo pericial

En forma previa al inicio de las tareas periciales propiamente dichas debe recolectarse el conjunto integral de los elementos de juicio, válidos y suficientes, para la realización del trabajo. Ello implica que el investigador debe realizar todos los esfuerzos orientados a contar con la documentación adecuada para conocer la evolución patrimonial del sujeto denunciado, como condición de encomendar la realización de una prueba pericial. Por supuesto que ello sin perjuicio de que durante el desarrollo del peritaje aparezcan indicios que lleven a pensar en la existencia de operaciones que no habían sido previamente detectadas, y deba recurrirse a la búsqueda de nuevos elementos.

En cualquier caso, cuando no se llega a localizar una parte de los movimientos, la duda tiende a prevalecer sobre la seguridad. Cualquier resumen informativo del patrimonio de una persona, y/o de la evolución de este, basado en un conjunto incompleto de datos, carece de entidad para formular un juicio certero sobre la condición patrimonial del individuo. Desde el punto de vista profesional, no resulta adecuada la presentación de informaciones parciales, ya que las mismas pueden distorsionar, a veces significativamente, la realidad que se pretende exponer. Por otra parte, considerando los aspectos estrictamente procesales, cualquier informe basado en datos fragmentados, difícilmente pueda convertirse en una verdadera prueba jurídica, con las condiciones de credibilidad que la misma requiere.

En último término, no es menos importante señalar que la realización de labores supuestamente periciales, planteadas a partir de documentación escasa y/o sin basamento confiable, genera la necesidad de realizar y repetir múltiples aproximaciones según van apareciendo nuevos datos que se agregan a los precedentes. Todo ello constituye un dispendio procesal que puede ser evitado si se lleva a cabo en forma previa al peritaje, una actividad de investigación y recolección de elementos suficientes por su integralidad y calidad.

3.5.8. Documentación necesaria para el trabajo del profesional contable

Sin perjuicio del detalle más analítico que pueda surgir como consecuencia de las particularidades de cada caso, existen un conjunto de elementos que deben ser localizados a la hora de tratar de establecer la evolución patrimonial de una persona

a lo largo del tiempo, y la justificación financiera de tal evolución.

Debe considerarse especialmente que no siempre los datos surgen como consecuencia de la recopilación de documentos, ni en todos los casos la respuesta que pretende el magistrado se alcanza con la realización de una prueba pericial. Existen situaciones en las cuales deberá recurrirse a pruebas informativas y/o testimoniales que permitan apreciar de mejor forma los hechos ocurridos y las consecuencias que de ellos se desprenden. La correcta distinción con respecto al tipo de prueba a aplicar en cada caso es fundamental para llegar a un resultado eficiente en el proceso de investigación. Por ejemplo, la posible determinación de la existencia de testaferros suele requerir de testimonios que den cuenta de tal circunstancia. Algo similar puede ocurrir con relación a la existencia de eventos en los que haya intervenido el funcionario y de los no existan registros documentales, por ejemplo, la realización de fiestas familiares.

En todos los casos debe tomarse en consideración el período a evaluar. Sobre este tema en particular volveré más adelante. Ello, a los efectos de que la documentación e información que se recolecte esté directamente relacionada con el tiempo de los acontecimientos investigados.

Entre los elementos a recabar encontramos en primer lugar aquellos que reflejan movimientos que pueden ser motivo de identificación mediante documentación oficial, o de terceros confiables.

a) Detalle de bienes registrables (Automotores, inmuebles, embarcaciones, aeronaves, etc.)

b) Detalle de movimientos registrados en bases de datos oficiales y/o no oficiales (Entidades financieras, Mercado de Valores, Datos AFIP, Migraciones, Veraz, Nosis, etc.)

Entre los organismos que pueden ser fuente de consulta encontramos los siguientes:

- Administración Federal de Ingresos Públicos.
- Administración Gubernamental de Ingresos Públicos de la Ciudad de Buenos Aires (AGIP)
- Registro Nacional de la Propiedad Inmueble CABA
- Dirección Provincial del Registro de la Propiedad Inmueble de la Provincia de Buenos Aires
- Registros de la Propiedad Inmueble de otras provincias
- Dirección Nacional de los Registros Nacionales de la Propiedad Automotor y Créditos Prendarios
- Registro Nacional de Buques

- Registro Nacional de Aeronaves de la Dirección Nacional de Aeronavegabilidad
- Dirección de Obras y Catastro de la localidad donde se ubican los terrenos o inmuebles
- Dirección General de Rentas de la Provincia de Buenos Aires (ARBA)
- Oficina Anticorrupción (Ministerio de Justicia y Der. Humanos de la Nación)
- Unidad de Información Financiera (UIF)
- Inspección General de Justicia (IGJ)
- Dirección Provincial de Personas Jurídicas (Buenos Aires)
- Otras Direcciones Provinciales de Personas Jurídicas
- Comisión Nacional de Valores
- Caja de Valores S.A.
- Banco Central de la República Argentina
- Entidades financieras con las cuales operen los involucrados
- Entidades que transfieren fondos al exterior (Por ejemplo, Western Union)
- Compañías emisoras de tarjetas de crédito
- Superintendencia de Seguros de la Nación
- Dirección Nacional de Migraciones
- Dirección Nacional del Sistema de Identificación Nacional Tributario y Social
- Administración Nacional de Seguridad Social (ANSES)
- Fidelitas
- Organización Veraz
- Nosis Laboratorio de Investigación y desarrollo S.A

En cada uno de los casos no alcanza simplemente con conocer a quién se le puede preguntar, sino que es necesario establecer qué tipo de información se puede solicitar, cuál es la forma más adecuada y eficiente de hacerlo y como puede integrarse al conjunto de las tareas investigativas. Al respecto, la publicación efectuada por el Ministerio Público Fiscal bajo la denominación "Guía de Investigación Financiera", año 2017, confeccionada por la DAFI (Dirección General de Asesoramiento Económico y Financiero en las Investigaciones) resulta un documento útil en cuanto a la descripción analítica de las posibilidades y medios para realizar las consultas.

Asimismo, cuando se posee información sobre el posible uso de determinados servicios por parte del funcionario, se puede recurrir a informaciones provenientes de organizaciones privadas, locales o del exterior según corresponda, tales como:

- Colegios y Universidades privadas
- Consorcios de copropietarios de edificios de propiedad horizontal, countries u otros emprendimientos similares.
- Clubes privados
- Guarderías de embarcaciones y/o hangares de aeronaves
- Registros de la propiedad del exterior
- Entidades financieras del exterior

Otro tema para considerar es que la información descripta en el detalle precedente puede relacionarse con operaciones llevadas a cabo en diferentes jurisdicciones: **a)** Pueden haber sido desarrolladas en el país. Sobre las que existe mayor aproximación a su conocimiento, y un ámbito de búsqueda acotado geográficamente y bajo jurisdicción de la justicia federal.

b) O pueden haber sido desarrolladas en el exterior. Las que pueden ser motivo de múltiples maniobras de complejidad, tanto financieras como jurisdiccionales, gran parte de ellas fuera del alcance del conocimiento de las autoridades nacionales. Requieren inevitablemente de la cooperación pública internacional

Asimismo, hay que ponderar la posibilidad de que el denunciado posea bienes bajo diferentes modalidades:

a) A nombre propio (en cuyo caso se determinarán como ya se expresó

b) anteriormente detectando los bienes registrables, bancarizados y aquellos que puedan advertirse por otros medios)

La existencia de bienes propios, pero registrados a nombre de terceros, debe ser establecida mediante la realización de pruebas informativas, testimoniales, o de otro carácter. La prueba pericial en materia económica no resulta generalmente de utilidad para tal fin. De la observación de la documentación y los registros no surge quien es el verdadero titular de un bien, sino quien manifiesta serlo, lo cual no agrega elementos importantes al estudio pericial respecto de posibles personas interpuestas. Sin embargo, existen casos donde la prueba pericial contable puede aportar datos importantes para que el magistrado determine la posible relación existente entre el investigado y otras personas. Tal es el caso en que se localizan operaciones económicas y/o registraciones contables que dan cuenta de actividades sospechosas entre individuos o empresas, y que pueden dar muestra de relaciones comerciales o financieras injustificadas.

Cuando se incluyan a terceros como prestanombres o testaferros, y con el propósito de evaluar su capacidad económica y/o financiera para realizar las operaciones que se suponen corresponden al denunciado, será preciso contar con la información enunciada en los párrafos anteriores, por cada uno de los involucrados.

Si se trata de personas ideales, empresas o entidades sin fines de lucro, deberá recabarse la información referente a sus registros societarios y contables, como así también inscripciones impositivas, declaraciones juradas presentadas ante la AFIP e información que hayan presentado ante la Inspección General de Justicia.

3.5.9. Algunos problemas en la determinación de los datos

a) Saldos iniciales del patrimonio

Cuando se pretende definir el plazo que debe ser considerado para el estudio pericial, un tema fundamental es el de establecer las fecha a partir de qué momento deberá comenzar el análisis patrimonial, es decir, cuál será la fecha de la medición inicial del patrimonio a considerar.

Esa fecha debería ser la del ingreso del investigado a la función pública, si tenemos en cuenta que los hechos que prevé la norma legal son aquellos que sucedieron durante el transcurso del desempeño del cargo.

En cualquier caso, el patrimonio inicial puede estar constituido por un conjunto de bienes, derechos y obligaciones, los cuales se representan algo similar a una foto al momento de la medición, es decir, la fecha de ingreso del funcionario.

Sin embargo, las causas originantes de dicho patrimonio seguramente tienen su raíz en hechos económicos previos, ya sea en períodos cercanos o incluso distantes de la fecha definida como de inicio a los efectos de la causa.

En cualquier caso, para comenzar consistentemente con el análisis patrimonial es necesario determinar la verdadera existencia de los activos y pasivos declarados por el funcionario en su primera declaración. No basta con que afirme poseer un determinado conjunto de bienes, es preciso corroborar que ello es cierto.

En algunos casos los medios para certificar la existencia de actividades previas al ingreso como funcionario público pueden resultar sencillos, siempre considerando la necesidad de recurrir a fuentes de información que nos puedan satisfacer mediante la entrega de los datos correspondientes.

Por ejemplo, la existencia de un inmueble, una participación en el capital de una sociedad, un crédito contra terceros o una deuda, tienen necesariamente que haber nacido como consecuencia de operaciones realizadas previamente. En estos casos, la existencia de comprobantes de las transacciones, o de informes de los Registros

de la Propiedad o de los terceros, podrán brindar algún grado de certeza sobre su existencia.

Simultáneamente, el patrimonio de una persona suele contener saldos correspondientes a valores en moneda mantenidos en forma de dinero líquido, ya sea en moneda nacional y/o extranjera.

En tales casos, resulta muchas veces imposible establecer con cierto grado de probabilidad de acierto, que los importes incluidos en las declaraciones juradas por los funcionarios responden a los montos que mantenían en términos reales dentro de su patrimonio.

No ha sido poco común que, al momento de ingresar a la función pública, el funcionario mostrara en su declaración importes de tenencia de efectivo muy superiores a los reales. De esa manera, evitaba tener que exhibir como un incremento futuros ingresos ilícitos generados durante la función, ya que aducía que tales montos ya se encontraban en su patrimonio al momento del ingreso. Esta situación se encuentra restringida en la actualidad a aquellas personas que no presenten declaraciones juradas impositivas, ya que las que tienen la obligación de efectuar tales presentaciones deben atenerse a lo incluido en ellas. A la fecha, la mayoría de los ciudadanos deben realizar presentaciones, bien porque se encuentran inscriptos en los impuestos respectivos, bien porque exceden los mínimos establecidos para quienes reciben ingresos como asalariados y se requiere de ellos una declaración jurada informativa. De tal modo, el universo de quienes pueden realizar una maniobra como la descripta se ha reducido notablemente.

Ahora bien, teniendo en cuenta lo expresado, se debe entender que resulta sumamente necesario realizar un análisis profundo del patrimonio inicial. En realidad, una condición que debería agregarse a la existencia de las declaraciones juradas es que quien está ingresando como funcionario público, no sólo presente el detalle del patrimonio al inicio, sino que también lo justifique con documentación. En el caso de tener dinero en efectivo debería convertirlo en un depósito bancario para establecer su materialidad. De este modo se descartarían circunstancias que sólo tienen a engañar a los terceros.

Como por el momento no existe tal procedimiento, sólo resta intentar localizar las fuentes generadoras de los saldos declarados como patrimonio al inicio. En tal sentido podrán recabarse todos los elementos de juicio que puedan aportar algún grado de verosimilitud a las cifras, sin perjuicio de que es necesario resaltar que resulta casi imposible a través de la investigación obtener datos incuestionables y certeros. Se tratará en casi todos los casos de aspectos circunstanciales cuyo grado de seguridad dependerá de la coherencia que guarden entre ellos y con relación a los montos que se pretenden respaldar.

Por ejemplo, la venta de una propiedad o el retiro de dinero por el vencimiento

de un plazo fijo, en fecha cercana al inicio de la función pública del investigado. Si bien que se haya generado el ingreso proveniente de tales operaciones, no asegura que la cifra haya quedado en manos del funcionario en un momento posterior, si a ello se agrega que el mismo ha incluido en el importe en su declaración inicial, existe una alta probabilidad de que se trate de los hechos generadores del patrimonio manifestado.

No resulta admisible, en términos de corroboración pericial, el intento de justificar el patrimonio al inicio con supuestos ahorros acontecidos a lo largo de los años, herencias por las cuales no ha existido un juicio sucesorio que las declare, premios por el juego clandestino o no, u otras fuentes productoras de ingresos, pero que no cuentan con documentación ni informes que las respalden.

Que una persona haya supuestamente ahorrado a lo largo de su vida no deriva en la directa conclusión de que debe contar con cierto volumen de patrimonio a un momento en particular, por ejemplo, cuando se incorpora a la administración como funcionario. Muchas personas carecen de patrimonio en alguna ocasión de la vida, a pesar de que hayan tenido ingresos durante años, y aún cuando hayan sido propietarios de un patrimonio significativo en el pasado.

b) Flujo de fondos

Ya he hecho referencia en artículos anteriores a este tema, especialmente con respecto a ciertas dificultades con respecto a los comprobantes identificatorios de los movimientos que implican flujos de fondos.

Habría que separar aquellos movimientos que se realizan mediante la entrega de cheques o la realización de transferencias bancarias, o sea los movimientos bancarizados, de los que llevan a cabo en efectivo. Estos últimos, cuando lo hacen, dejan rastros muy tenues, y en muchas ocasiones no se cuenta con antecedentes que permitan acreditar su utilización. Si bien en la actualidad las operaciones en efectivo por montos importantes se emplean cada vez menos en el plano comercial lícito, e incluso resulta difícil encontrarlas por montos significativos en las actividades personales, no dejan de ser un punto ciego dentro del esquema de movimientos de fondos. Como mínimo, desde el punto de vista contable estas transacciones resultan demostrativas de un bajo control operativo, lo que puede relacionarse con la existencia de maniobras que se intentan disimular o encubrir.

En aquellos casos en que las operaciones se bancarizan las posibilidades de seguimiento se acrecientan, aunque para ello hay que tener en cuenta diversas acciones. Es necesario obtener de las entidades financieras toda la información relevante sobre los ingresos y egresos en las cuentas bancarias. No alcanza con contar con los extractos que exponen los movimientos, ya que a través de ellos no es posible establecer quienes son los participantes de las transacciones ni las causas que las generaron.

Si bien suele hacerse hincapié en los saldos de las cuentas bancarias, una tarea imprescindible es la de establecer la razonabilidad de los movimientos efectuados. Por ejemplo, se han presentados casos donde el saldo de la cuenta bancaria permaneció en cero durante los cierres de varios años, de modo tal que a través de esta no se observaba ningún crecimiento patrimonial. Sin embargo, el análisis de los movimientos permitió advertir que pocos días antes del final de cada año aparecía una operación retirando casi la totalidad del saldo de la cuenta, importe que luego era depositado nuevamente a principios del ejercicio siguiente. De tal modo se escondía un patrimonio real y concreto en pesos, que debía ser declarado como tenencias de efectivo, lo que no se hacía. Un ardid semejante se observó en otro caso, pero mediante la constitución de depósitos a plazo fijo cancelados y vueltos a colocar después para saltar el cierre de ejercicio.

Asimismo, los movimientos que figuran en el extracto bancario pueden ser señal de ingresos y/o egresos carentes de justificación y que por lo tanto no deben formar parte de la evolución pericial del patrimonio.

c) Ingresos por salarios y otros trabajos independientes

Una de las fuentes principales de ingresos de los funcionarios suele ser los de carácter salarial.

En este caso parece sencillo e indiscutible el hecho de que se debe contar con los correspondientes recibos emitidos por los respectivos empleadores. Es muy común que los datos se obtengan a partir de una prueba informativa mediante la cual el magistrado solicita la remisión de un listado con el detalle de los sueldos percibidos. Sin embargo, si el pedido no es realizado adecuadamente es muy posible que la respuesta contenga exclusivamente el monto del sueldo bruto liquidado, cuando lo importante sería contar con el sueldo neto abonado. También es necesario conocer en qué momento se abonaron lo sueldos, ya que deben ser incluidos en alguno de los períodos en particular.

Por otra parte, conocer exclusivamente el sueldo neto liquidado no es suficiente, ya que dentro del monto abonado por el empleador pueden existir ítems que no corresponden a gastos atribuibles al funcionario, tales como cancelaciones parciales o totales de préstamos. Para saberlo es necesario contar con los datos discriminados, tal cual se detallan en los recibos de sueldos. Por tal razón, es necesario que cuando sean requeridos los datos al empleador se haga especial referencia a que la respuesta contenga los importes discriminados por ítem, partiendo del cada uno de los conceptos que suman y cada uno de los que restan para llegar al monto neto a pagar. Para tal fin, nada mejor que solicitar específicamente las copias de los recibos de pago de sueldos, ya que de ellos surgirá la información con el detalle preciso.

Con respecto a los ingresos en forma independiente, una posibilidad consiste en recurrir a las informaciones que puede brindar la AFIP si se trata de un contribuyente

inscripto en el Impuesto a las Ganancias. En caso de pertenecer a la categoría de Monotributista es posible solicitar los comprobantes de facturación, mientras que si se trata de un contribuyente que debe confeccionar facturas electrónicas, la información se puede solicitar también a la AFIP. Adicionalmente será de interés contar con los registros "IVA VENTAS" cuando la actividad realizada por el investigado no monotributista se encuentre alcanzada por dicho impuesto. El conjunto de los elementos recolectados permitirá corroborar con la mayor aproximación posible el ingreso del funcionario. Sin embargo, queda aún un tema por dilucidar, el que implica establecer si las operaciones que resultan de la documentación e información compulsada corresponden a transacciones posibles, reales o comprobables. Queda claro que la incorporación de facturación por actividades independientes podría ser un camino para justificar ingresos obtenidos por otro concepto.

d) Préstamos provenientes de particulares

Es habitual, tanto en los casos de delitos de Enriquecimiento Ilícito, como en el plano administrativo, las personas se vean en la necesidad de encubrir salidas de fondos para las cuales no cuentan con patrimonio suficiente que permita llevarlas a cabo. En tales circunstancias se hace necesario demostrar un ingreso, con fecha anterior a la aplicación de los fondos, mediante el cual se cubra la cifra que luego debe ser utilizada.

El hecho puede ser verdadero o un simple maquillaje. En cualquier caso, es preciso requerir toda la documentación relacionada con el préstamo o mutuo. En particular, quién ha sido la contraparte de la empresa, la fecha y las condiciones pactadas. También es preciso conocer previamente si fue razonablemente instrumentado o no, es decir, si existe un contrato por escrito y si el mismo es original, se encuentra sellado y/o certificado públicamente, o se trata de una copia sencilla. En este último caso su valor será sustancialmente menor ya que no se podrá corroborar la fecha en que fue confeccionado.

Simultáneamente, se deberán recabar datos relacionados con quienes actúan en el rol de prestamistas, ya que es necesario establecer que tales personas o empresas poseen la capacidad económica para llevar a cabo las operaciones supuestamente realizadas. Para ello se solicitarán sus declaraciones juradas impositivas, tanto las que corresponden al Impuesto a las Ganancias como las que se presentan en el caso del Impuesto a los Bienes Personales.

Cuando las declaraciones impositivas no han sido presentadas, o cuando las mismas no contemplen la existencia de créditos por los importes a que hace referencia el funcionario involucrado, deben entenderse como más improbable que las operaciones se hayan realizado efectivamente.

Un hecho que se repite en forma habitual es que el funcionario manifieste que no cuenta con documentación debido a que los préstamos provienen de familiares

directos. Si bien ello puede ser posible en términos prácticos, requiere del mismo tipo de probanza que los casos anteriores. El funcionario público, por el rol que desempeña, conoce perfectamente que debe transparentar las operaciones que realiza y ello incluye la confección y archivo de la documentación que respalda los movimientos económicos y financieros que realiza. No puede tratarse de una sorpresa que sobreviene el día que le solicitan justificar su patrimonio.

En síntesis, si los préstamos no cuentan con un contrato que los avale, identifique y detalle los hechos, si no puede establecerse fehacientemente la fecha en que se habría concretado el préstamo, y/o si los movimientos de fondos fueron realizados sin pasar por entidades bancarias, la calidad de la información disminuirá sensiblemente, al punto de considerar que resulta remota la posibilidad de que las operaciones que se encuentran en estas condiciones hayan ocurrido en la realidad.

e) Declaraciones del denunciado en el marco de blanqueos

Resulta bastante común en nuestro país que diversas circunstancias macroeconómicas tiendan a justificar la realización periódica de procesos de legalización de dinero que no fue declarado impositivamente. Los repetidos blanqueos que han sido instrumentados por el Estado han tenido diferentes formas y condiciones, pero en definitiva todos tienden a un fin similar, es decir, hacer aparecer fondos que se encontraban ocultos.

La cuestión en tal caso es dilucidar si tales fondos corresponden a ingresos obtenidos por medios lícitos, aunque no declarados fiscalmente, o a través de actos ilícitos como pueden ser sobornos, defraudaciones al Estado, o diversas formas de corrupción.

Hay que tener en cuenta que en algunos casos los funcionarios públicos han podido ingresar a estos programas de regularización, mientras que en los últimos tiempos tal posibilidad no ha sido incluida en las leyes que dictaron los respectivos de blanqueos. Sin embargo, ello no obsta a que quien se incluya en el blanqueo resulte ser otra persona, que para el caso actúa como si se tratara de un testaferro. Una vez blanqueado un cierto patrimonio, este testaferro estará en condiciones de financiar al funcionario para que éste último justifique sus erogaciones. De tal modo, la realidad es que el blanqueo corresponde al funcionario y no al tercero que lo presentó ante las autoridades.

En cualquier caso, la simple declaración extemporánea de fondos o bienes no incluidos en las declaraciones juradas de determinados ejercicios es una manifestación unilateral que carece en si misma de una comprobación acerca de su verosimilitud. Los blanqueos constituyen herramientas tendientes a recomponer situaciones de carácter fiscal, cuyos efectos se agotan en esa instancia. Por lo tanto, los importes surgidos como consecuencia de procesos de blanqueo no pueden ser considerados en los flujos de fondos donde se intenten justificar los montos erogados por el funcionario cuestionado.

Para que las cifras blanqueadas pudieran ser motivo de análisis en pos de una alternativa de incorporación a los ingresos justificatorios, se requeriría que el funcionario tuviera la capacidad de aportar elementos que permitan considerar la existencia de actividades lícitas, o bien ilícitas pero ajenas a su función pública, que resultan ser el probable origen de los montos agregados al patrimonio. Entiendo que actividades ilícitas declarables podrían ser por ejemplo la ejecución de actividades profesionales comerciales incompatibles con la carga horaria de su actividad pública, o la realización de trabajos para terceros en violación de restricciones propias de su función, en ambos casos obviamente tratándose de hechos llevados a cabo violando las normas vigentes.

De no existir medios que permitan comprobar, o al menos deducir con un alto grado de probabilidad que los fondos blanqueados han sido generados a partir de una actividad específica, el Perito Contador no tendrá ninguna chance de considerarlos dentro del flujo de fondos positivos. Ello debido a que el profesional que realiza el peritaje debe circunscribirse a los elementos que resultan probados documentalmente, o bien a aquellos sobre los cuales aprecia un grado significativo de verosimilitud. En este último caso realizando todas las consideraciones que estime convenientes para que el magistrado pueda ponderar la razonabilidad del tratamiento dado al tema en el informe pericial.

Aceptar la inclusión de los importes blanqueados tan cual son presentados por el funcionario o persona interpuesta, implica desestimar casi por completo la idea de perseguir el delito de enriquecimiento ilícito, ya que mediante tal procedimiento sería posible explicar cualquier tipo de operación que haya sido realizada, inicialmente, sin fondos genuinos.

f) Participaciones en Sociedades Comerciales

Son muchas las ocasiones en que el patrimonio de los funcionarios se limita a operaciones realizadas en forma personal e individual. Sin embargo, en algunos casos participan como socios de entidades jurídicas, a través de las cuales llevan a cabo algunas o muchas de sus operaciones económicas y movimientos de fondos.

En este caso, se agrega a los elementos que normalmente deben ser recolectados durante la investigación, aquellos que son necesarios para reconocer los movimientos que fueron efectuados por la sociedad. En un artículo anterior ya me referido a algunas de las circunstancias relacionadas con ese tema y a la necesidad de los libros contables de la entidad para seguir el rumbo, la fecha y el monto de las operaciones.

En esta ocasión quisiera agregar que es común creer que la presencia de entidades societarias implica la necesidad de determinación de los aportes y retiros que por todo concepto hayan efectuado los funcionarios involucrados en ellas y que una vez obtenido tal conocimiento la tarea se encuentra terminada desde el punto de vista pericial.

Sin embargo, es preciso señalar que, si bien la labor descripta en el párrafo resulta imprescindible y debe ser por lo tanto realizada, no es menos cierto que se hace necesario comprobar que el ente se encontraba en condiciones económicas y/o financieras de realizar los movimientos que dice haber concretado.

Vale decir, que si ha efectuado un préstamo al funcionario socio, tenía que tener disponible el monto de este, y no sólo ello, sino que debió haber realizado operaciones que le permitieran contar con la cifra en cuestión.

En algunos casos puede resultar factible realizar controles mediante indicadores para conocer la existencia de variaciones significativas en las cifras contables, las que deban ser luego examinadas con mayor detalle. En otros casos, deberá recurrirse a la observación de la razonabilidad de la fuente de los ingresos generados y la forma en que los mismos fueron instrumentados, ello con el propósito de otorgar mayor o menor grado de credibilidad al contenido de la contabilidad.

La sociedad también puedo haber solicitado préstamos para luego derivarlos al funcionario socio, y en tal caso estamos frente a la misma problemática expuesta en el punto d).

g) Existencia de bienes a nombre de terceros

Uno de los puntos más complejos para la determinación del universo patrimonial real y no formal de un funcionario, consiste en conocer quiénes, además del funcionario, usufructúan de los ingresos de este. En primera instancia se puede pensar en los familiares más directos como conyugues, hijos, hermanos y/o padres. Sin embargo, es común que ese conjunto se expanda hacia otras personas entre las que se pueden citar empleados, amigos o sociedades fantasma o de mera cobertura. Si bien siempre resulta compleja la demostración de la relación entre los bienes de estas otras personas y los ingresos del funcionario investigado, en el caso del segundo grupo, por la menor relación que se plantea, la prueba es aún más compleja.

En estos casos debería identificarse a los testaferros o presuntos testaferros durante el proceso de investigación con el propósito de que el patrimonio sea luego motivo de peritaje en una etapa posterior. Sin embargo, es común que no se llegue a establecer una relación de encubrimiento patrimonial en forma previa a la solicitud del encargo pericial. En este caso, puede acontecer que de la compulsa que realice el perito surjan elementos que permitan presumir una vinculación entre el funcionario y una tercera persona. En ese caso, será necesario reencauzar el procedimiento de investigación antes de continuar con el peritaje, ya que éste debería ser de carácter abarcativo y por lo tanto incluir a todos los involucrados.

Lo que el experto contable puede localizar durante su actuación consiste en operaciones por montos significativos entre partes muy relacionadas, especialmente con personas que no parecen tener el perfil comercial o patrimonial suficiente para

participar de ellas. Por ejemplo, la compra de bienes por parte de hijos que carecen de empleo y patrimonio. También la existencia de operaciones llevadas a cabo por empleados de menor rango, sin capacidad para concretarlas y que dan lugar a la presencia de bienes que son utilizados por el funcionario. En algunas ocasiones ello puede ser referido por testigos, mientras que en otros se puede constatar por ejemplo a partir del conocimiento de la emisión de tarjetas azules a favor del funcionario o su familia para conducir un vehículo. Otra consideración puede partir del análisis de la identificación e investigación de la capacidad económica de los socios de las entidades que adquieren bienes que luego son alquilados y utilizados por el funcionario. Por ejemplo, inmuebles de alto valor que se encuentran a nombre de sociedades que carecen de antecedentes para haber podido realizar las operaciones.

3.5.10. Aptitud de la información a recolectar

Algunos aspectos relacionados con la documentación que debe ser recolectada para la realización de los peritajes contables suele ser motivo de preconceptos que no se verifican desde el punto de vista técnico. Suelen creerse que ciertos elementos producen determinados datos, cuando ello no es absolutamente cierto, o totalmente falso. El problema es que a partir de tal premisa la investigación se dirige a recolectar informaciones que presume importantes y en las cuales basa sus principales expectativas, las cuales luego se ven totalmente frustradas a la hora de trabajar el material en un proceso pericial. Sólo la correcta identificación de las fuentes genuinas de información, o el conocimiento de las limitaciones de las que se han podido recolectar, permiten encauzar ordenadamente la labor pericial, y consecuentemente la investigación.

Vemos a continuación, a título de ejemplo, algunos casos donde se pueden apreciar situaciones como las enunciadas.

a) Período sujeto a investigación

Un dato que debe quedar claramente establecido en el requerimiento pericial es el período por el cual se solicita la investigación sobre la evolución patrimonial, económica y financiera. Debería en principio tratarse del tramo comprendido entre el ingreso a la función pública y el momento en que se desarrolla la investigación, o bien hasta dos años posteriores al egreso del funcionario del cargo público. No debería dejar de evaluarse que pueden existir períodos en que tuvo a su cargo funciones de baja responsabilidad y escaso riesgo de corrupción. En tal circunstancia es posible que dichos períodos no debieran formar parte del peritaje, lo que no implica que deban excluirse del período de investigación. Se presentan otras situaciones donde ya existe una estimación previa de cuáles son los ejercicios en los que pudieron haber ocurrido los hechos que motivan el análisis patrimonial. En los casos detallados resultaría más eficiente que el magistrado acote el período de investigación, evitando

así realizar el estudio sobre años en los que a priori se sabe que no aportarán conocimientos útiles a través del peritaje.

Aún considerando lo expresado en el párrafo anterior, lo habitual es que el alcance temporal del peritaje incluya un cierto número de ejercicios económicos que respondan al tiempo en que el funcionario desarrolló su actividad en el Estado. En todos los casos, debería tenerse cuidado y tratar de evitar la inclusión de grandes períodos. Si el funcionario ingresó a la Administración Pública 20 años atrás, resultará en la mayoría de los casos muy poco útil remontarse a la fecha de inicio para comenzar el análisis. Los períodos muy antiguos se ven afectados por alteraciones difíciles de medir en valor, como por ejemplo las acontecidas debido a los siguientes efectos:

1. La existencia de blanqueos y/o regularizaciones
2. Los cambios en el signo monetario
3. Los períodos de alta inflación y de distorsión de precios
4. La escasez de elementos documentales probatorios
5. La dificultad para establecer valores de mercado de épocas pasadas
6. La posibilidad de realizar diagnósticos distorsionados por las alteraciones en las condiciones actuales con respecto a las que reinaban en el momento en que se realizaron las operaciones.

Téngase en cuenta que solicitar el análisis de períodos que no contribuyen al conocimiento de la verdad sobre los hechos que le son imputados al funcionario, no hace más que retardar y encarecer el proceso, con todas las consecuencias que ello acarrea.

b) Declaraciones Juradas Impositivas. Aporte

Las declaraciones juradas fiscales son informaciones que surgen como consecuencia de presentaciones realizadas por el mismo funcionario que está siendo investigado. Están confeccionadas y presentadas en forma unipersonal y unilateral. No tienen intervenciones de terceros ni de algún ente público.

En un reportaje al importante político Chileno José Antonio Viera-Gallo, ex Ministro Secretario General de la Presidencia de Michelle Bachelet, ante la pregunta de cuáles son los cambios concretos que debería haber respecto de la lucha contra la corrupción, éste respondía lo siguiente: - "Que uno pueda llegar a conocer cuál es el patrimonio real del ciudadano que es autoridad. Eso es muy importante, porque conocida la declaración inicial y conocida la declaración final, si no hay otro nivel de ingresos y hubiera un aumento espectacular del patrimonio que no tiene una justificación, se puede configurar el delito de enriquecimiento ilícito, algo que fue introducido en el Código Penal durante el gobierno del Presidente Ricardo Lagos". Y cuando se le

preguntaba si esa figura penal se utilizaba en ese momento, respondía “No se utiliza, entre otras razones, porque no tenemos declaraciones de patrimonio suficientemente completas”. Tal es la importancia que a todo nivel se les otorga a las declaraciones juradas patrimoniales integrales.

Por otra parte, la mayoría de los conceptos e importes incluidos en dichas declaraciones necesitan ser analizados mediante otros medios de comprobación. Los saldos bancarios, los inmuebles, los automotores, los ingresos y los gastos requieren de informaciones que deben ser recabadas de terceros, públicos o privados. Es así que al apreciar el contenido de las declaraciones impositivas suelen resultar de mayor interés algunos datos en particular. Por ejemplo, brindan un aporte significativo, debido a que resulta muy dificultosa su probanza por otro medio:

1. Conocer las cifras atribuidas a la tenencia de dinero en efectivo
2. Conocer las cifras atribuidas a la tenencia de billetes en moneda extranjera

No habiendo estado presente en el momento al que refiere la declaración jurada, como le sucede al profesional en el caso de una actividad pericial contable, la posible existencia de fondos a una fecha precedente no resulta comprobable con certeza. Si bien no puede afirmarse a priori que las cifras de una declaración jurada sean las correctas debido a lo que ya se explicó en cuanto a que surgen de una presentación unilateral del investigado, representan una base de conocimiento para el perito la cual puede ser utilizada si no existen otras formas de confirmación.

Muchas otras cifras incluidas en las declaraciones juradas de los funcionarios pueden tener menos importancia probatoria, ya que su efectiva existencia, y el importe que debe asignársele, se pueden obtener con mayor seguridad de otra documentación, por ejemplo, facturas, contratos, escrituras o informes de terceros.

Por último, un valor adicional de la existencia de las declaraciones juradas presentadas ante el órgano oficial encargado de su recepción consiste en que permiten su comparación contra similares declaraciones realizadas en función de la ley de Etica Pública. De la comparación entre ambas exteriorizaciones es posible llegar a establecer omisiones y/o desviaciones en cuanto a los bienes y deudas, las fechas a que corresponden los movimientos, y/o los valores de cada partida.

c) Declaraciones Juradas Patrimoniales. Aporte

Las declaraciones juradas patrimoniales que se presentan con motivo de la Ley de Etica Pública, poseen en primer lugar las mismas limitaciones enunciadas para las declaraciones juradas impositivas. Su mera existencia posee muy poco valor a los efectos periciales.

Adicionalmente habría que considerar que las declaraciones juradas patrimoniales el detalle informativo a incluir suele ser de menor calidad que el que se presenta ante

la AFIP, y que, en cuanto a los valores informados de los bienes incluidos, tienden a basarse en valores actuales en lugar de considerar los valores de adquisición que generaron la salida de fondos. De tal modo, no resulta de utilidad para la confección del flujo de fondos de cada uno de los involucrados. Si bien este ha sido un problema tradicional, siendo que en la actualidad las declaraciones patrimoniales tienden a asemejarse a las impositivas de acuerdo con las características impuestas desde los distintos poderes del Estado, deberían comenzar a resultar cada vez más homogéneas entre sí.

Debe quedar bien establecido que desde el punto de vista jurídico se considera que la incorrecta confección de las declaraciones juradas patrimoniales constituye un delito en sí mismo, (Art.268 (3) del Código Penal). Por lo tanto, tales declaraciones pueden ser analizadas con el fin de probar tal circunstancia, tanto como con el objetivo de establecer alguno de los valores a incluir en el flujo de fondos del período investigado.

Sin embargo, el delito enunciado sólo se configura en el caso en que las mencionadas declaraciones fueran omitidas o los datos en ellas incluidos falseados, como consecuencia de una acción maliciosa por parte del funcionario. Tal circunstancia obviamente escapa a la posibilidad de probanza a través de un peritaje contable. Las razones técnicas o psicológicas por las cuales una persona ha tomado cierta decisión y no otra no puede ser establecida mediante la mera observación del resultado, es decir, la falta de presentación o la existencia de datos diferentes a los que debieron ser informados. El experto contable sólo está en condiciones de exponer los hechos tal cual surgen de las compulsas que haya efectuado, siendo luego el magistrado quién deberá evaluar el grado de responsabilidad, definiendo si entiende que se trató de desconocimiento, impericia, error o una conducta maliciosa

d) Registros contables

Cuando se trata de personas que poseen participaciones económicas en sociedades, sean éstas en carácter de socios, directivos, acreedores o deudores, es necesario contar con los registros y la documentación contable y societaria de las entidades. Para poder establecer ingresos y/o egresos personales derivados de tal participación se necesita contar al menos con las anotaciones contables que acrediten los movimientos financieros involucrados. Para ello se necesita contar con registros tales como el libro Diario, los Subdiarios de Compras y/o de Ventas, el Libro Caja, el libro de Inventario y Balances, y/o los medios electrónicos que los reemplacen. De existir otros registros disponibles también sería útil considerarlos. Además de los registros, y según las particularidades de cada caso, puede ser preciso acceder a la documentación de respaldo de las operaciones incluidas en los mismos.

No se trata de una auditoría financiera sobre los estados contables de la entidad, ni de una inspección impositiva que analice la supuesta veracidad de las operaciones comerciales de la firma. Sin embargo, es preciso verificar la congruencia general de

las cifras y los detalles precisos de algunas de las operaciones. Los datos sustanciales que se requieren para confeccionar el flujo de fondos abarcan a los intercambios financieros de cualquier orden generados entre el ente y las personas investigadas. No son pocos los casos en que los magistrados presumen que el mero aporte de algún registro o documentación contable en particular puede dar respuesta absoluta a los interrogantes planteados en la causa. Sin embargo, la existencia de registros contables conteniendo anotaciones globales que no permiten la identificación individualizada de los detalles de cada movimiento constituye un obstáculo, y en la mayoría de los casos impide, obtener los datos necesarios para la realización del peritaje. Justamente cuando se trata de entidades que intentan esconder las operaciones que realizan, existen menores posibilidades de encontrar los datos necesarios a través de sus libros o registros contables.

e) Extractos de las cuentas en entidades bancarias

Uno de los casos se presenta con los listados solicitados a las entidades bancarias con relación a los movimientos de las cuentas corrientes y cajas de ahorro. Resulta habitual que en casi todos los procesos una de las primeras actuaciones consista en recolectar información bancaria en formato de extractos o resúmenes de cuenta de los denunciados o investigados en las causas. Es así que se reciben cantidades de hojas, a veces cientos o miles. Se trata de una información importante, diríamos imprescindible, pero que sin embargo no posee el alcance informativo que resulta necesario para el trabajo pericial contable. En efecto, la presencia de resúmenes de las cuentas bancarías permite:

1. Advertir montos globales de ingresos y egresos por período
2. Cruzar los datos de dichos resúmenes con los de otras fuentes documentales e informativas, pero sólo si se poseen tales fuentes. Las comprobaciones se pueden realizar por ejemplo con los depósitos por cobranzas de facturas de venta o ingreso de préstamos, o bien salidas de las cuentas por pagos de salarios, facturas de compra o cancelación de préstamos. Además, se puede corroborar información sobre ingresos y egresos por transferencias entre cuentas del mismo funcionario o con terceros, pero sólo a partir de que la entidad financiera brinde dichos datos en forma adicional a los extractos de las cuentas.

Es decir que dichos resúmenes de cuenta no tienen capacidad de brindar datos sustanciales para el trabajo pericial, como, por ejemplo:

1. Conocer quiénes fueron los originantes de los depósitos, de las transferencias recibidas y de los cheques cobrados.
2. Conocer quiénes fueron los beneficiarios de las extracciones, de las transferencias efectuadas y de los cheques emitidos

3. Conocer los motivos que generaron cada uno de los respectivos débitos y créditos a las cuentas bancarias

De modo tal que los referidos resúmenes bancarios poseen un valor limitado si se los trata en forma independiente y aislada, y requieren necesariamente de la complementación con otros elementos documentales para obtener los datos básicos que deben utilizarse para la realización de la actividad pericial.

f) Información de los Registros de la Propiedad Inmueble

Es común que se solicite a los Registros de la Propiedad el detalle de inmuebles que se encuentran anotados a favor de los imputados o denunciados en la causa. Tal circunstancia resulta compleja debido a que no existe un registro nacional, sino que debe realizarse una solicitud a cada uno de los registros provinciales. En algunas provincias hay que recurrir a registros de las localidades específicas.

Con respecto a este tema, es común la creencia de que tal información puede permitir conocer la situación que se pretende analizar. Sin embargo, deben considerarse algunos aspectos que limitan, cuando no impiden totalmente, contar con los datos necesarios para la labor pericial. Por ejemplo:

a. Los registros de la propiedad informan en muchas ocasiones exclusivamente sobre las unidades que posee el investigado al momento de la solicitud de información, cuando resulta preciso conocer la historia completa de los sucesos acontecidos durante el período a analizar. La solicitud a efectuar por el magistrado debe explicitar que se solicitan todos los movimientos de un período, y no sólo el estado a una fecha en particular.

b. Los informes de algunos de los registros de la propiedad contienen datos sobre las unidades, pero no sobre el valor de las operaciones realizadas. El valor por el que ser realizaron las transacciones es imprescindible para realizar el cálculo del flujo de fondos, y por lo tanto imprescindible en el proceso pericial.

En todos los casos es preciso contar con las escrituras de compraventa de cada uno de los inmuebles detallados en los informes de los registros de la propiedad. A través de las escrituras resulta posible conocer un conjunto de datos que no forman parte de los que incluyen los informes de los registros públicos. Entre ellos, los datos precisos de los compradores, vendedores y apoderados, la existencia de boletos de compraventa, las condiciones de pago, la moneda en que fue realizada la operación y su conversión a pesos cuando corresponde, entre otros.

g) Valor de bienes muebles e inmuebles

Es preciso discriminar claramente el valor económico de los bienes del precio que figura en la documentación de respaldo, sean facturas y/o escrituras. También es preciso distinguir estos montos del denominado valor fiscal.

El valor es un concepto que corresponde a un conjunto de circunstancias relacionadas con lo que teóricamente debería ser el monto razonable para realizar una transacción o intercambio.

En algunos casos se lo denomina "valor de mercado", el cuál no surge en forma directa y nítida de documento alguno. La posibilidad de determinar este valor depende de contar con el conocimiento de diversos aspectos personales, comerciales y técnicos. En tal sentido es interesante señalar, entre otras, las siguientes:

1. Si existe un mercado de compra y venta del producto de que se trate, y si el mismo es de carácter público y transparente.
2. Las condiciones en que opera dicho mercado
3. La situación coyuntural del mercado al momento de la realización de las operaciones
4. Las necesidades de los oferentes y de los demandantes, es decir de los vendedores y de los compradores (financieras, comerciales, operativas, personales, familiares, etc.)
5. Las condiciones particulares del bien (estado, antigüedad, ubicación, deudas relacionadas, entorno)

De la misma forma, y con similares condiciones debería contemplarse la posible determinación del valor de un servicio adquirido y/o vendido.

La realización de una tarea de determinación de valores de mercado no es incumbencia de los contadores públicos, sino de profesionales tasadores, excepto en el caso de mercados con cotización que permiten contar con un valor de conocimiento público.

En cuanto al precio que surge de la lectura de la documentación, como hemos manifestado, facturas y/o escrituras, debe señalarse que puede encontrarse distorsionado por razones de conveniencia de algunas o de todas las partes involucradas en el proceso de compraventa. Si bien a priori el valor que se obtiene de dichos documentos es el más comprobable y respaldado al contar con un comprobante que lo avala, cuando nos encontramos en la búsqueda de la verdad material de los hechos puede disminuir notoriamente su significación. No existiendo otros elementos de juicio deberá ser considerado para la elaboración del flujo de fondos, pero resultaría conveniente en la mayoría de los casos probar su razonabilidad contrastándolo con una tasación profesional.

Por último, la valuación fiscal de los inmuebles suele resultar muy poco útil, más allá de poder ser considerada como un piso o nivel mínimo de valuación. Las valuaciones fiscales se determinan sobre la base de criterios de política fiscal, los que puede estar lejos de los valores de mercado e incluso de los precios que aparecen en la documentación de las transacciones. No suelen tener importancia para estimar un

valor de mercado, y tampoco sirven para utilizarlas en la producción de un flujo de fondos ya que no corresponden a conceptos efectivamente erogados o recibidos.

3.5.11. Bibliografía

Osorio Chaco, Alvaro. El enriquecimiento ilícito de servidores públicos y de particulares. Grupo Editorial Ibáñez. Bogotá. 2015

Todarello, Guillermo Ariel. Corrupción administrativa y Enriquecimiento ilícito. Ediciones del Puerto. Buenos Aires. 2008

Dohring Erich. La Prueba. Valletta Ediciones. Buenos Aires. 2007

La Prueba. Valletta Ediciones. Buenos Aires. 2007

3.6. Aspectos contables y documentales del delito de enriquecimiento ilicito de los funcionarios publicos. Procedimientos periciales desarrollo del trabajo profesional

Autor: Cr. Oscar Fernández

3.6.1. El desarrollo del trabajo del Contador Público

A partir de la idea de patrimonio y de la concepción de importancia sustancial como elemento determinante para el estudio de los elementos que componen el delito de enriquecimiento ilícito, entiendo que podemos considerar claramente dos etapas perfectamente diferenciadas. Aún cuando tal sectorización resulte como consecuencia solo de aspectos formales de la división de tareas, responsabilidades y capacidades jurídicas, y no de aspectos técnicos profesionales. Estos últimos posiblemente resultarían más complejos de dividir artificialmente ya que se encuentran íntimamente relacionados en el campo real.

Por lo tanto, en primer término, estamos frente a una clasificación compuesta por dos etapas de labor.

a) Etapa de la investigación

b) Etapa del peritaje

No olvido aquí que existe una tercera etapa que consiste en la evaluación del resultado de los dos pasos descriptos, pero entiendo que no corresponde al proceso que puede denominarse de estudio de la situación, sino a uno de evaluación crítica por parte del magistrado a partir de criterios y reglas de orden jurídico, por lo que no la incluyo en este escrito.

Cada una de las dos etapas mencionadas posee a su vez diversos pasos a concretar para su desarrollo.

Cuando me refiero a la "Etapa de investigación", resulta necesario discernir, establecer y localizar diversos conceptos y elementos que resultarán imprescindibles en el posterior estudio pericial. De tal modo, divido esta etapa en tres tramos:

1. determinación del periodo a investigar
2. definición de los participes involucrados
3. recolección de documentación e información

Por otra parte, cuando se trata de la "Etapa del peritaje", es decir, el procedimiento de formación de la prueba de acuerdo con las premisas que surgen del Código Procesal Penal, resulta posible identificar al menos cinco tramos de labor:

4. determinación del patrimonio a cada momento

5. discriminación de las causas de las variaciones
6. verificación de la declaración del patrimonio
7. desarrollo de los movimientos financieros realizados
8. opinión sobre la justificación de la variación patrimonial

3.6.2. Aspectos sustanciales a tener en cuenta en cada uno de los tramos

Tramo 1: Determinación del período a investigar

Ya he hecho referencia en un artículo anterior en esta misma publicación del mes de Julio de 2017 acerca del hecho de que debe prestarse mucha atención al período que convendría considerar para establecer el presunto enriquecimiento ilícito. Agregaré aquí que los tramos muy extensos, que abarcan algunas veces décadas, no hacen más que perturbar tanto la investigación como el peritaje. Cuando se trata de probar la existencia de operaciones acaecidas hace 15 o 20 años atrás, e incluso de menor antigüedad, resulta casi siempre una tarea de imposible cumplimiento. No aparecen los documentos, entre otras razones porque han pasado los plazos legales por los cuales los comerciantes deben mantenerlos en su archivo, no están disponibles las personas que realizaron o intervinieron en las operaciones por lo cual se ha perdido la memoria de las mismas, los comprobantes que se localizan se encuentran en mal estado y resulta complejo cuando no infructuosa la posibilidad de acceder a su contenido, y si se trata de medios digitales la tecnología para poder leer la información ya no se encuentra disponible, entre otras dificultades.

También hay que destacar que existe una relación directamente proporcional entre la enorme dificultad que suele presentarse cuando se trata del estudio de períodos antiguos, con la tendencia a obtener resultados muy poco significativos para probar los hechos investigados. Basta mencionar que las enormes distorsiones provocadas en los valores monetarios por el efecto de la inflación impiden cualquier tipo de comparación entre las cifras de diferentes períodos, especialmente si se trata de ejercicios separados por varios años.

Es por todo ello que el magistrado debería establecer de la forma más ajustada posible cuales son los ejercicios económicos que deben ser analizados, evitando un despliegue técnico por parte de los expertos que no habrá de aportar información de calidad para posteriores determinaciones jurídicas en la causa.

En muchos casos el crecimiento patrimonial significativo y/o desproporcionado se ha generado en un único ejercicio, como, por ejemplo, cuando la principal operación cuestionada es la adquisición de un inmueble, por lo cual nada aporta el estudio de los hechos correspondientes a los ejercicios posteriores. Al respecto Alvaro Osorio Chacon afirma, “existen circunstancias ordinariamente reveladoras de enriquecimiento ilícito,

como la repentina adquisición de vehículos u otros bienes costosos, de viviendas lujosas y, en general, la realización de gastos desmedidos y el intempestivo cambio del "tren de vida", por parte de personas que ordinariamente no podían hacer elevadas erogaciones con sus limitados ingresos".

Tramo 2: Definición de los partícipes involucrados

Un punto muy importante es el de los intermediarios, prestanombres o testaferros que actúan con el propósito de disimular las operaciones que deberían ser consideradas en cabeza del funcionario involucrado. Se trata de un procedimiento tradicional y típico que necesitan llevar a cabo quienes participan de actos de corrupción, a fin de que no se adviertan los movimientos patrimoniales que realizan, y de tal forma, evitar ser denunciados por ello.

Desde el punto de vista conceptual resulta muy sencillo definir la figura del testaferro, la cual es conocida y comprendida a nivel popular sin duda alguna. Sin embargo, mucho más compleja es la posibilidad de identificar a presuntos testaferros y probar que han actuado en tal sentido.

Para hacerlo es menester contar con el detalle de las operaciones en que pudo haber actuado, pero regularmente también con informaciones obtenidas a partir de testimonios de personas que han tenido alguna relación o conocimiento de los hechos.

En caso contrario, y tomando exclusivamente los comprobantes formales de los negocios realizados, posiblemente sólo pueda establecerse su participación, pero no su actuación como testaferro. No puedo olvidar aquí que hay casos en que la categoría de testaferro puede quedar bastante clara para el magistrado debido a la situación económica desproporcionada de quien actúa en tal función, adquiriendo bienes costosos sin haber podido manifestar con anterioridad la existencia de un patrimonio que lo permitiera. Lamentablemente no siempre los hechos permiten soluciones tan sencillas, y en muchas ocasiones la figura se mantiene lo bastante oculta como para que resulte muy escasa la probabilidad de advertirla.

Como la labor pericial, para poder llegar a una respuesta integral y adecuada debe trabajar sobre el patrimonio total consolidado de todos los integrantes de la maniobra, o por lo menos del mayor número posible de ellos, es preciso que hayan sido establecidos previamente quienes son las personas que serán objeto del estudio pericial, incluidos los supuestos testaferros.

Tramo 3: Recolección de documentación e información

Considerando que en el campo práctico no siempre se verifica el hecho de que a la hora de realizar las tareas solicitadas al experto contable cuente con los elementos necesarios para tal fin, es preciso señalar que la previa etapa de búsqueda y

aseguramiento de los documentos y de la información, es de fundamental importancia para reunir las bases suficientes para el posterior peritaje.

Como en el caso de cualquier otro estudio, no se trata de juntar "algunos papeles" que puedan parecer más o menos trascendentes, sino de ubicar aquellos que son específicamente necesarios, tanto por lo que representan como por la integridad de los mismos en relación con los hechos y las operaciones que deben ser inevitablemente consideradas.

No puede quedar esta tarea en manos del perito, ya que para su obtención en muchos casos se requiere de acciones o decisiones que solo pueden ser tomadas por el magistrado. Las idas y vueltas que supone la concreción de compulsas por parte de los expertos que luego deben ser suspendidas para realizar solicitudes de información, y más aún cuando esta situación se reitera dentro de un mismo proceso, no hace más que retrasar las actividades y volver más complejo el estudio pericial.

Si bien la emisión de protocolos que les permitan a los magistrados contar con una guía para realizar las solicitudes apropiadas, puede ser un procedimiento interesante y productivo, no es menos significativo que aquellos cuenten con asesoramiento profesional experto en materia contable para alcanzar una sintonía fina en cuanto a la captación de lo que pueda resultar más adecuado para respaldar, demostrar y justificar los hechos que deben ser analizados. Todo ello, antes de encargar un peritaje contable.

Tramo 4: Determinación del patrimonio a cada momento

Una vez iniciada la etapa de peritaje es preciso determinar en primer lugar la composición del patrimonio del funcionario investigado y de su grupo familiar y/o testaferros, en caso de que hubieran sido reconocidos por el magistrado.

Del texto de la norma legal parece desprenderse que debe efectuarse una comparación entre el patrimonio correspondiente a la fecha en se efectúa el análisis u otra fecha establecida por el magistrado, con el patrimonio de la persona al momento de ingresar a la función pública. Tal información resulta relevante desde el punto de vista jurídico ya que se trata de apreciar si ha existido un incremento del patrimonio en el lapso investigado, y la única forma de hacerlo es determinando su composición en ambos extremos del período que el magistrado decida.

Aquí se nos presenta un problema al realizar la comparación mencionada, ya que se trata de mediciones estáticas. Puede ser que a través de dicha comparación no se observe ningún incremento, es decir, que el patrimonio de la persona, al momento final resulte ser igual o menor que el patrimonio con que inicio sus funciones. En tal caso no se verificaría la hipótesis principal que configura el delito, es decir, la existencia de un incremento o enriquecimiento patrimonial apreciable.

Sin embargo, tal conclusión puede resultar apresurada bajo dos puntos de vista

que analizaré a continuación. Una de las miradas a considerar se relaciona con los flujos que tuvieron efecto para la construcción del patrimonio. Y en ese caso, debería considerarse la existencia de egresos destinados al consumo. Tales egresos constituyeron previos patrimonios, los cuales fueron desapareciendo hasta extinguirse al momento de la medición al final del año. Por lo tanto, no puede decirse que no existieron, y deberían ser considerados. El otro punto de vista se refiere al tipo de movimientos que generaron los ingresos y egresos que culminaron con el incremento que se advierte.

Habría que distinguir entre incremento real e incremento monetario. En el primer caso el aumento del patrimonio podría identificarse fácilmente si estuviera permanentemente compuesto por bienes de una misma naturaleza. Pero cuando el conjunto de los bienes a cada momento corresponde a distintos tipos, como ser valores en efectivo, valores mobiliarios, muebles e inmuebles, y/o activos intangibles, la comparación entre períodos no puede realizarse mediante el cotejo físico o de unidades, y requiere necesariamente su conversión a moneda como factor de homogeneización.

En segundo lugar, aún en el caso en que como fruto de la observación de la documentación se establezca que el patrimonio a un momento dado es muy similar al anterior, no puede descartarse la existencia de un enriquecimiento, ya que dentro del nuevo patrimonio el funcionario pudo no haber incluido elementos que valorizaron alguno de los bienes. Esto sucede cuando se observa que la persona involucrada posee un inmueble a una fecha y el mismo inmueble a otra fecha posterior sin que existan modificaciones en el Registro de la Propiedad Inmueble ni en las declaraciones juradas fiscales o patrimoniales integrales. Sin embargo, es posible que en el inmueble del ejemplo se hayan realizado mejoras que alteran significativamente su valor, y que solo pueden ser detectadas mediante la observación física del bien, o informes de mayor especificidad, como pueden ser los que brindan las direcciones de catastro de los municipios.

En tercer lugar, cuando se trata de patrimonios expresados en unidades monetarias, cualquiera sea su composición en cuanto a la índole de los bienes que los componen, la comprobación de la existencia de un incremento puede resultar más compleja. Existe una mirada rasante y casi siempre errónea, que consiste en realizar una comparación matemática entre patrimonios de diferente época. Tal cálculo suele hacernos ver espejismos, a punto tal de creer que estamos frente a un incremento patrimonial cuando en realidad ello no ha sucedido o incluso el verdadero efecto es que se ha producido una disminución. Una comparación como la descripta, ajena a cualquier consideración técnica de mayor profundidad, sólo resulta de utilidad a los efectos periodísticos o como parte de campañas políticas, pero nada tiene que ver con la verdadera sustancia de los hechos en relación con el delito de enriquecimiento ilícito.

Es por ello que resulta imprescindible analizar las razones por las cuales se han

producido los incrementos, si es que ellos parecen existir, de modo tal de despejar aquellos que corresponden a hechos verdaderos de los que son consecuencia de meros movimientos intrínsecos de los valores de los bienes. Utilizo aquí el concepto amplio de bienes, el cual incluye tanto los de carácter físico como los intangibles, los derechos y las obligaciones.

Los hechos verdaderos corresponden a incrementos motivados en inversiones efectivamente realizadas por el funcionario para la incorporación de nuevos bienes, ya sea por la simple compra directa o mediante procesos de producción o construcción, o bien para la cancelación de obligaciones.

En tanto, el segundo tipo de variaciones se origina como consecuencia del entorno, y comprende valorizaciones provenientes de razones de mercado, como por ejemplo, aumento de precios del metro cuadrado de los inmuebles, alteraciones del tipo de cambio de la moneda extranjera o de cualquier otro bien sujeto a cotización pública. Estas variaciones no constituyen movimientos atribuibles a esfuerzos económicos efectuados por el funcionario, y no requieren justificación de su parte.

Tramo 5: Discriminación de las causas de las variaciones

En función de la clasificación recién explicada, se hace necesario analizar la composición y evolución del valor de los bienes patrimoniales con el objeto de establecer si los mismos han surgido como consecuencia de sacrificios económicos realizados por el funcionario, o debido a circunstancias generales de la economía o de los propios bienes, o concurrentemente por una y otra razón. En decir, clasificar las alteraciones de valor entre las que se consideran reales y aquellas que sólo implicaron variaciones nominales sin efecto en la riqueza de la persona. Para que se consideren reales, será preciso obtener la documentación que respalde cada operación.

Por otra parte, un ejemplo de incremento patrimonial sin efecto en el enriquecimiento, sería el de aquel funcionario que adquirió U$S 100.000 en el año 2001 y al día de hoy los sigue teniendo en su patrimonio. Inalterablemente. A nadie podría escapar que posee el mismo patrimonio durante los últimos 16 años. No se ha generado ningún incremento que merezca ser considerado como una causa de imputación delictiva. Sin embargo, también es lógico que cualquier persona que observe la declaración jurada del funcionario podrá "apreciar" que en la correspondiente al año 2001 mencionaba un patrimonio de $100.000 y hoy ello es mensurado en términos del tipo de cambio actual, por lo que equivale a un patrimonio de $1.800.000. Podría decirse que el patrimonio del funcionario se incrementó 18 veces, lo que a todas luces resulta erróneo, ya que el mismo no se ha enriquecido en lo más mínimo. Sus bienes actuales son exactamente iguales a los que formaban parte de su patrimonio en el pasado.

En el mismo sentido del caso anterior, el valor de un inmueble pudo haberse alterado significativamente a lo largo del tiempo por razones de demanda, ubicación y otros conceptos, y ello motiva que se aprecie un significativo incremento del patrimonio.

Dada esta situación cabría distinguir de qué tipo de incremento estamos hablando. Se debe avanzar para determinar si el incremento corresponde a un sacrificio efectuado por el funcionario, por ejemplo la realización de una mejora, o a un hecho externo. Si del análisis de la situación se puede comprobar que se trata exactamente del mismo bien original, entonces no ha existido enriquecimiento de ningún tipo. Ni siquiera un incremento lícito de la riqueza del individuo. En realidad, el valor que se declare del bien, o lo que valga en el mercado, tratándose del mismo bien, carece por completo de importancia para determinar el incremento patrimonial.

Tramo 6: Verificación de la declaración del patrimonio

Los funcionarios públicos con cierto nivel de jerarquía y/o responsabilidad en el manejo de recursos del Estado, están obligados a presentar una declaración jurada patrimonial integral al inicio de su actuación pública, al final de cada año, y al momento de cesar en el cargo que ocuparon.

Tales declaraciones prevén tanto la incorporación de datos relacionados con la composición del patrimonio como con la fuente de los ingresos obtenidos periódicamente. Si bien este tema no lo voy a tratar en profundidad en esta oportunidad, debo recordar aquí que en la última década se han sucedido normas que implementaron diferentes condiciones y tipos de presentaciones. En algunos casos incrementando y otros disminuyendo la información de alguna parte de las declaraciones, y/o acercando los formatos de las declaraciones patrimoniales integrales a las que se presentan ante la AFIP.

Como mínimo, debería analizarse pericialmente el patrimonio declarado impositivamente, mediante declaraciones juradas presentadas ante la AFIP, si las hubiera, y el patrimonio que eventualmente se hubiera podido establecer por otros medios, con el objeto de establecer si tales patrimonios fueron incluidos en forma completa y correcta en las declaraciones patrimoniales integrales.

Considerando que la falta de declaración, así como la declaración que realice aportando datos incorrectos, en tanto se pruebe que ha existido una intencionalidad manifiesta por parte del funcionario puede constituir un delito, es preciso conocer si han existido desvíos entre el patrimonio que el perito considera correcto y el declarado por el funcionario. También si existen diferencias entre el patrimonio declarado por el funcionario ante la AFIP y ante la Oficina Anticorrupción dentro del Poder Ejecutivo, u organismo que realice similar función de recolección en los demás poderes.

Con respecto a la forma, frecuencia, contenido y aporte que pueden significar a la investigación de los casos de corrupción las declaraciones juradas patrimoniales integrales, existe una gran cantidad de comentarios que enfatizan en las debilidades y problemáticas que históricamente se han presentado. Tales consideraciones no son motivo del presente trabajo, por lo que las desarrollaré en una próxima oportunidad.

Tramo 7: Desarrollo de los movimientos financieros realizados

Constituye un paso inexorable del estudio pericial demostrar detalladamente los movimientos financieros, ingresos y egresos de dinero, generados como consecuencia de las operaciones en que ha intervenido el funcionario público involucrado en una causa por presunto enriquecimiento ilícito.

Habiendo determinado con precisión cuáles son los incrementos patrimoniales que deben ser considerados como incrementos reales siguiendo las premisas que he detallado en el ítem denominado "determinación de las causas de las variaciones", nos encontramos frente a la necesidad de probar la razonabilidad de los mismos.

Para ello, y como resultado de las tareas periciales, y en tanto las mismas hayan sido la consecuencia de haber contado con todos los elementos necesarios para su realización, deberán exponerse cuadros resumen donde se presenten los valores correspondientes. En tales cuadros se expondrán en forma integrada tanto los movimientos patrimoniales reales como los ingresos y egresos financieros, de modo tal de verificar que los primeros pueden resultar justificados por la existencia de los segundos.

Por lo tanto, los cuadros deben contener la evolución numérica del patrimonio, partiendo de la composición inicial, y totalizando los valores al cierre de cada año, hasta la fecha que corresponde al final del peritaje. Asimismo deberán contener un detalle discriminado por rubro de los ingresos y de los egresos.

Deberán realizarse los mismos cuadros por cada uno de los involucrados, denunciado y posibles testaferros, de encontrarse identificados los mismos, y un cuadro consolidado donde se integre la totalidad de las cifras correspondientes al conjunto de los investigados.

El formato específico de los cuadros puede variar, detallando todos los conceptos dentro de una misma planilla o bien realizando planillas por separado que luego se integren a los efectos demostrativos. Más allá de la exposición que se decida emplear, el contenido informativo debe ser en todos los casos el que expuse en los párrafos precedentes.

Durante la incorporación de los datos correspondientes a los movimientos de fondos suelen aparecer dificultades de comprobación de los mismos desde el punto de vista pericial. A veces no se cuenta con comprobantes de operaciones que se conoce que existieron y en otras oportunidades ni siquiera se puede asegurar que ciertos hechos hayan ocurrido. Se presentan también los casos en que los comprobantes y/o la documentación aportada por el funcionario, o recolectada por el investigador, se encuentra incompleta o no cumple con los requisitos suficientes para garantizar que la operación que representa se haya efectivamente llevado a cabo. Estas cuestiones son típicas de la labor pericial y el perito experto se encuentra en condiciones de advertir

tales casos y eventualmente recurrir a otros elementos informativos complementarios, cuando ello resulte posible.

Por otra parte, la existencia de importes que no pueden ser comprobados, o bien que surgen de operaciones cuya documentación posee una baja calidad de respaldo, deberán ser tratados especialmente. En la mayoría de las ocasiones, dichos importes no podrán formar parte de la planilla que vengo describiendo y por lo tanto no contribuirán a la justificación de la evolución del patrimonio analizado. Sin perjuicio de ello, se describen las circunstancias adecuadamente.

Por último, debo aclarar que por razones de espacio he dejado para un próximo trabajo la última de las fases enunciadas, es decir, la que refiere a la opinión sobre la justificación de la variación patrimonial.

3.6.3. Como se entiende el "Consumo" en la evolución patrimonial

Como puede apreciarse en el texto de las tres partes del artículo 268, en ningún caso se menciona la palabra "Consumo".

El monto consumido por el denunciado durante el período correspondiente a la investigación es uno de los puntos importantes a considerar cuando se trata de la investigación de un presunto enriquecimiento ilícito.

El consumo de una persona incluye todo aquello que, formando parte de su patrimonio en algún momento, fue luego eliminado del mismo, ya sea mediante su extinción, su aplicación a la cancelación de compromisos, o bien su utilización para la compra de servicios o bienes de muy corta duración. Es decir, todo aquello que ha dejado de pertenecer, que ha desaparecido de su patrimonio.

Para la Real Academia Española, el término consumo remite a la acción de consumir comestibles u otros bienes, en la aceptación más cercana al uso que le damos en nuestro caso. Por otra parte, el vocablo "consumir" se define entre otras opciones como la acción de destruir, extinguir, o bien como la de utilizar comestibles u otros bienes para satisfacer necesidades o deseos. Por lo tanto, la idea de consumo es la de deshacerse de algo que se posee. Si nos referimos a cuestiones que involucran el patrimonio de las personas, lo que se consumen son recursos incluidos en dicho patrimonio.

Algo importante de recordar aquí es lo que señalé al principio acerca de que el término "consumo" no se encuentra citado en el texto de los artículos del Código Penal que establecen el delito de Enriquecimiento Ilícito. Sólo incluyen la condición de crecimiento patrimonial apreciable, lo que atribuye al incremento del patrimonio, o bien a la cancelación de pasivos o extinción de obligaciones. Sin embargo, entiendo que Elementos del consumoel concepto de consumo se encuentra totalmente presente, aún no siendo mencionado explícitamente. Ello debido a que para que resulte posible

realizar un consumo debe existir previamente un patrimonio al cual afectar. Es decir, sólo después de haberse producido un enriquecimiento, lícito o ilícito, resultará posible llevar a cabo un consumo. De tal modo, el consumo es indudablemente una función derivada del enriquecimiento y como tal debe ser analizada para establecer el quantum de aquel.

Supongamos que un funcionario no posee ningún patrimonio al iniciar su actividad pública, y tampoco posee ningún patrimonio al finalizar la misma. A simple vista ello podría significar que no se ha enriquecido en ninguna forma, por lo tanto no puede existir un ilícito para reprochar. Sin embargo, si ahondamos en el análisis llegamos a determinar que esta persona tiene un consumo muy significativo en cada mes. El mismo se origina en viajes frecuentes al exterior, la realización de festejos multitudinarios, la presencia en lugares de juego y gastos significativos en ropa de uso personal pagada mediante el uso de la tarjeta de crédito. La pregunta es ¿podríamos seguir diciendo que no se enriqueció porque no posee un patrimonio? Se puede advertir que en realidad sucedieron dos hechos contrapuestos que se netean entre sí.

En primer lugar se produce un enriquecimiento, el individuo recibe recursos de alguna fuente que los genera. Luego consume esos recursos aplicándolos a alguna actividad. Si bien se trata de un caso extremo, el consumo funciona de similar forma en todas las situaciones. Se convierte en una medida precisa de un volumen de crecimiento patrimonial a computar en cabeza del investigado. Se convierte así en una pieza que debe adicionarse al resto de las erogaciones realizadas para incorporar bienes al patrimonio, cuando se pretende conocer el monto total del posible crecimiento de la riqueza.

3.6.4. Elementos del consumo

Hay que considerar que se presentan dos tipos de consumos formando parte de los egresos del denunciado. Los consumos habituales o continuados, y los consumos esporádicos, eventuales u ocasionales. Resulta en general más sencillo realizar un estudio de los egresos habituales u ordinarios, ya que, por estar presentes en forma casi permanente, su localización cuenta con mayores posibilidades de descubrimiento. Los consumos eventuales o esporádicos pueden ser ocultados con mayor facilidad. Pasan desapercibidos o simplemente no se localizan comprobantes que los demuestren ni otros elementos de juicio que permitan percibirlos.

Como ya fue advertido, los consumos incluyen una variada gama de egresos, que abarcan las necesidades totalmente personales, las que surgen como consecuencia del mantenimiento del entorno familiar de las personas y los que aparecen a partir de las actividades laborales de éstas.

Entre los consumos a investigar se encuentran, por ejemplo, los correspondientes a

los conceptos que se enuncian seguidamente. No se pretende de ningún modo que el detalle que se presenta agote la lista de posibles egresos, pero constituye un conjunto significativo de ellos.

TABLA DE DISTRIBUCION DE CONSUMOS

PERSONALES Y FAMILIARES (Del grupo familiar)

- Comestibles en el ámbito familiar,
- Vestimenta,
- Personal doméstico
- Cuotas de colegios y universidades
- Alquiler de casa habitación
- Cuotas de clubes,
- Regalos personales,
- Fiestas (aniversarios, cumpleaños, etc.),
- Diversión (servicio de cable, cines, teatros, otros espectáculos, restaurantes, juegos, etc.),
- Servicios de salud y medicamentos,
- Libros y música,
- Vacaciones regulares,
- Viajes de placer,
- Comunicaciones (teléfonos celulares),
- Servicios de internet e informática

TENENCIA DE INMUEBLES

- Servicios públicos (Luz, gas, teléfono)
- Seguros de vivienda, de vida, etc.,
- Artículos del hogar (electrónicos, muebles, decoración, enseres, etc.),
- Sueldos y cargas sociales personal doméstico,
- Impuestos y contribuciones sobre inmuebles,
- Reparaciones

TENENCIA DE OTROS BIENES

- Mantenimiento de vehículos, (combustible, garaje, seguro, service, arreglos)

ACTIVIDADES LABORALES Y PROFESIONALES

- Comidas en el ámbito laboral,
- Alquiler de oficinas,
- Salarios de dependientes,
- Viáticos, estacionamientos, y peajes,
- Cuotas de otras instituciones sociales o profesionales,
- Suscripciones

OTROS CONSUMOS GENERALES

- Mantenimiento y gastos de cuentas bancarias,
- Impuestos, (A las ganancias, a los Bienes Personales),
- Gastos legales,
- Honorarios profesionales,
- Alquileres de bienes muebles,
- Intereses por financiaciones
- Varios no identificados

3.6.5. Patrones de consumo

Los patrones de consumo difieren sustancialmente entre unas personas y otras. Hay quienes son ahorrativos por su propia naturaleza, y quienes poseen una propensión al consumo o el gasto, y en este último caso, algunas veces, hasta de forma compulsiva y por encima de las posibilidades con que cuentan. A simple vista, o mediante la visualización de documentación de orden general, no resultan apreciables las características propias de cada persona. Por lo tanto, tampoco se hace posible la comparación directa, lisa y llana del consumo de distintas personas, ni existe la posibilidad de establecer valores específicos por grupos en particular, como podrían ser niveles jerárquicos, tipo de actividades, zonas de residencia, u otros similares.

Enviar a dos hijos a un colegio de gestión pública o de gestión privada de costo económico, o de gestión privada de costo alto, ya produce una diferencia sustancial entre los niveles de consumo de dos familias supuestamente semejantes. Veranear 10 días en la Costa Atlántica de nuestro país, o un mes en Europa, generan una distorsión enorme de los gastos de dos individuos a primera vista de status parecidos.

Existen algunas pautas que pueden considerarse lógicas desde el punto de vista económico, pero sólo habilitan a contar con criterios que de ningún modo miden el nivel de gasto, sino en todo caso, la supuesta proporción del mismo en función de los ingresos.

Por ejemplo, cuando los niveles de ingresos son medios, o especialmente bajos, casi todo el ingreso es aplicado al consumo, y por lo tanto la disparidad entre unas personas y otras es menor ya que conociendo sus ingresos, es muy factible que el egreso tienda a ser más o menos equivalente. Aquí la porción dedicada al ahorro, o al consumo, no depende de las características del individuo, sino de sus necesidades básicas y por lo tanto su elasticidad es mínima.

En cambio, cuando se trata de personas con niveles altos de ingresos, es habitual que parte de los mismos se retengan en cabeza del beneficiario, apareciendo la función de ahorro o de consumo diferido. Por lo tanto, podría concluirse que a mayor nivel de ingreso tiende a incrementarse el porcentaje de participación dedicado al ahorro, y disminuye consecuentemente el porcentaje aplicado al consumo, pero sin que ello implique que se pueda establecer con precisión el monto de uno y otro, sino tan sólo su posible tendencia.

Los consumos determinados a través de algún indicador público o privado de carácter general no resultan aplicables a cada individuo en particular. Son varios los motivos que lo impiden. Pero fundamentalmente es preciso señalar que dichos indicadores no toman en cuenta las condiciones personales del individuo, sino criterios globales cuya aplicación puede carecer de sustento para un caso en particular. Por otra parte, los indicadores suelen medir niveles mínimos (de indigencia o pobreza), y no los niveles medios de consumo de los individuos.

3.6.6. Desarrollo del consumo

Es de hacer notar que el consumo de las personas se lleva a cabo mediante la compra de múltiples bienes no durables o servicios que se encuentran disponibles en el mercado, tales como los que fueron descriptos anteriormente.

En una causa donde se investiga el posible enriquecimiento ilícito es menester descubrir la existencia de tales consumos, pero no siempre resulta sencillo debido a la forma en éstos se producen o quedan expuestos.

Por un lado, habría que considerar la forma en que son abonadas las erogaciones realizadas en concepto de consumo, sin perjuicio que similar análisis pueda realizarse en el caso de inversiones. En algunos casos el pago se efectúa mediante movimientos bancarios, mientras que en otros casos ello ocurre en efectivo. Las transacciones bancarizadas resultan más sencillas de localizar, ya que se puede contar con información de las entidades financieras, mientras que las que se efectúan en efectivo

en muchos casos pueden pasar completamente desapercibidas para el investigador. Las propinas, los estacionamientos y peajes, las comidas en restaurantes, los regalos, las entradas a espectáculos, los gastos en decoración y en arreglos de bienes, la compra de vestimenta y muchos otros conceptos, no pueden ser advertidos en el cálculo cuando provienen de operaciones canceladas en efectivo.

Por otra parte, puede abordarse el tema de las erogaciones desde el punto de vista de la forma en que resulta instrumentada la operación. Cuando se trata de una transacción pública, por ejemplo, la escritura de un inmueble o la compra de un automóvil, una licencia de taxi, una aeronave o títulos públicos, existirá un registro donde se podrá acudir para conocer la cantidad y monto de las compras y ventas. En cambio, en aquellos casos en los que la operación es privada, como sucede cuando se compran muebles usados, se contrata la reparación de un inmueble o se adquiere una estadía en un hotel, el conocimiento de los hechos quedará circunscripto a las partes intervinientes. En tales casos, la localización de comprobantes que respalden los sucesos, podrá acreditar su existencia. En algunas ocasiones podrán empelarse otros medios tales como la inspección ocular de los lugares pertenecientes al investigado, o bien de sus posibles testaferros, para localizar bienes que podrían haber sido adquiridos sin que medie un movimiento bancario o registral. En caso de no existir, o no ser localizados tales comprobantes, o no llegar a visualizar los elementos físicos, no resultará posible que el investigador, y por lo tanto el perito, cuenten con información al respecto.

Una opción que habitualmente se encuentra disponible es la de considerar la cifra de consumo incluida por el denunciado en sus declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias. En estos casos, hay que considerar que se trata de un importe que surge de una autodeclaración, lo que de por sí disminuye su valor probatorio. Por otra parte, el monto declarado se obtiene como consecuencia de la evolución patrimonial declarada por el contribuyente, la que puede ser diferente de la que se determine pericialmente. De ser así, la cifra de consumo autodeclarada reduce aún más su credibilidad y debería ser motivo de algún análisis adicional de razonabilidad antes de incluirla en los cuadros que prepara el perito.

3.6.7. Tratamiento de la evolución patrimonial

Como ya fue advertido en un trabajo anterior sobre este mismo tema, la seguridad relativa de los datos constituye un aspecto muy importante para llevar a cabo un detalle evolutivo sólido de los movimientos que afectaron el patrimonio de una persona.

Vale recordar que los movimientos que merecen algún tipo de cuestionamiento pericial, entiendo se deberían incluir en la categoría de “dudosos”. Son casos donde no se puede asegurar la existencia de la transacción, el valor por el cual fue realizada, o el momento en que ocurrió, todo ello debido a falencias de la operación, de los

participantes de la misma, y/o de la documentación que la acredita. Encontramos aquí el caso de compra o venta de bienes donde el valor de la operación es cuestionado por otros informes obrantes en la causa, documentos sobre préstamos que no cuentan con fecha cierta, operaciones donde no se ha probado la capacidad del acreedor para realizar préstamos al denunciado, etc.

Se pueden observar variados formatos en cuanto a la manera en que se vuelcan los datos relacionados con la evolución de las partidas que componen el patrimonio y la forma en que se incorpora dentro de ellos el consumo.

Sin pretensiones de explayarme sobre el tema pueden presentarse por lo menos tres variantes a considerar. El método "Patrimonial Histórico", el "Patrimonial Actualizado" y el "Financiero". Vemos a continuación brevemente cuada uno de ellos.

El método "Patrimonial Histórico" consiste en partir de un patrimonio al inicio del primer período investigado, y añadir, año por año las modificaciones al mismo. Tales alteraciones consistirán en los ingresos por tareas facturadas o en relación de dependencia, y la venta de bienes que posea en el patrimonio previo. Asimismo, se considerarán los egresos producidos por la compra de bienes durables e inversiones y, de acuerdo a la forma en que se decida exponer, el patrimonio consumido durante el período, lo que trataré más adelante. La sumatoria de este conjunto de partidas permitirá arribar a un patrimonio al cierre a valores de incorporación, es decir, históricos.

Si aplicamos el método "Patrimonial Actualizado", habrá que considerar similar procedimiento al descripto en el párrafo anterior, pero agregando nuevas partidas en el detalle de la evolución del patrimonio. En los ingresos que justifican incrementos del patrimonio se incluirán las valorizaciones de los bienes. Por ejemplo, el mayor valor de una inmueble o de la moneda extranjera en existencia. Asimismo, en los egresos se incluirán las desvalorizaciones de los bienes ocurridas durante el ejercicio, tales como la baja del valor de las inversiones o de otros bienes que forman el patrimonio. Mediante este procedimiento el patrimonio ya no se expone a su valor de incorporación original, sino mediante algún procedimiento de actualización que contemple las variaciones en su valor intrínseco. El nuevo valor puede provenir muchas veces de criterios fiscales aplicados para la determinación de impuestos. Por lo tanto, si bien ello implica una diferenciación con respecto al valor original, no significa que corresponda necesariamente con lo que se denominaría un valor de mercado.

En último término encontramos el método "Financiero", el que podría asimilarse al concepto de un Estado de Flujo de Efectivo en los términos de las normas contables, aunque bajo un formato expositivo diferente. En este caso se parte del saldo financiero (dinero y equivalentes al inicio), y se exponen exclusivamente los movimientos que

han dado origen a entradas o salidas de dinero en cada ejercicio. De tal modo se podrá observar si la persona investigada ha contado o no con los recursos suficientes para realizar las erogaciones que ha efectuado. En este caso, si bien no se muestra el patrimonio dentro de la exposición de la evolución, el mismo igual debe analizarse ya que es preciso conocer si sus alteraciones netas resultan de igual magnitud que los movimientos de fondos detallados. Pero en este caso, el cuadro patrimonial, histórico o actualizado, se expone por separado del de flujo de fondos.

3.6.8. Monto sugerido del consumo del funcionario

Se presentan dos alternativas pericialmente posibles cuando se trabaja con el análisis del consumo, independientemente de que se haya cualquiera de los tres métodos descriptos para exponer la evolución patrimonial.

La primera de ellas consiste en tratar de determinar el monto consumido mediante comprobantes. Una vez establecido el mismo, se incluirá en la formula descripta unos párrafos atrás, y se corroborará si permite concluir adecuadamente el cálculo, o bien no permite arribar a los saldos patrimoniales. En este último caso deberán realizarse posteriores análisis para establecer las posibles causas.

La segunda, consiste en determinar el monto total del teórico consumo, a partir de la comparación entre el patrimonio al cierre con el patrimonio al inicio, para luego evaluar si dicha cifra corresponde a un nivel de gastos razonable para las condiciones de vida del denunciado.

Cada uno de los dos caminos tiene sus ventajas y fortalezas, pero también sus desventajas y debilidades.

A los efectos de este trabajo he dado por sentado que en todos los casos el patrimonio fue correctamente establecido tanto al inicio como al final de cada año. Los problemas que acarrean las dificultades en la determinación de los saldos patrimoniales, como la forma de tratarlas, serán motivo de un futuro trabajo.

Consumo determinado por comprobantes

La primera de las alternativas conlleva la necesidad de contar con todos los elementos demostrativos de los posibles egresos. Dada la variedad de los mismos, la acreditación fidedigna de la totalidad de los consumos es una tarea prácticamente inaccesible. En todo caso, y en la mejor de las alternativas, puede pensarse en establecer confiablemente un número significativo de egresos, pero siempre estará latente la posibilidad de la existencia de otros egresos que no sean descubiertos.

Consumo determinado por diferencia patrimonial

Sabemos, y podemos demostrar sencillamente a partir de una mera sumatoria matemática, que si al monto del patrimonio de un individuo a un cierto momento, le agregamos todos los ingresos que la persona ha generado durante un período, y eso lo comparamos con el patrimonio que posee al final de dicho período, la diferencia ha de ser el monto consumido en ese tramo de tiempo. Obviamente, el resultado de los cálculos determinará un monto teórico de consumo, que debería tener al menos dos características. Una de ellas correspondiente a la calidad de la información volcada en las planillas de evolución patrimonial, y otra no menos importante, que no constituye un valor cierto y probado, sino una aproximación razonable, fruto de la derivación lógica de otras cifras.

Esta situación está reconocida por la Administración Federal de Ingresos Públicos cuando en su Resolución 2218/07 referida a la versión 8.0 del aplicativo sobre "Ganancias de Personas Físicas – Bienes Personales", expresa que: "Respecto del monto consumido, en esta versión el importe será calculado en forma automática por el sistema, en función de los datos consignados por el usuario. Este concepto deberá reflejar razonablemente los gastos de sustento y mantenimiento del responsable y/o su grupo familiar primario, así como los relacionados con el esparcimiento propio y de su grupo familiar (se integrará con los gastos personales del contribuyente y personas a su cargo -alimentación, servicio doméstico, indumentaria, cuotas de colegios, etc.; así como, de corresponder: viajes al exterior, expensas y gastos de inmuebles, patentes, seguros y gastos de rodados, etc.-), no debiendo contener otro concepto que no encuadre en dicha definición, el que deberá ser expuesto, en todo caso, en el rubro de la justificación patrimonial que corresponda".

La resolución de la AFIP continua diciendo: "A efectos de validar este cálculo, el sistema determinativo exhibirá una pregunta para confirmar el monto consumido que aparece al momento de cliquear para generar la declaración jurada, siendo la misma: .[E1] aplicativo ha calculado como monto consumido el valor de $ xxx.xxx,xx". ¿Este importe refleja razonablemente su consumo para el período que está declarando? La confirmación implica que dicho importe no incluye gastos vinculados a su actividad gravada, ni donaciones u otros conceptos que deberían consignarse en el rubro correspondiente dentro del ítem 'Justificación de las Variaciones Patrimoniales".

Si bien el monto consumido es en sí mismo una forma de justificación de las variaciones patrimoniales, el organismo fiscal hace énfasis en la necesidad de dejar en claro cada una de las causas que generan la justificación, incluyendo dentro del consumo ciertos ítems y derivando otros hacia diferentes renglones del formulario de presentación de la declaración jurada. Incluso algún concepto como los viajes al exterior podrían ser motivo de controversia en este campo, ya que, si bien se trata de gastos de consumo del contribuyente y/o su grupo familiar, constituyen montos que pueden ser extraordinarios cuando no se llevan a cabo el mismo tipo de viajes todos los

años. En este caso, incluir el monto erogado dentro del concepto de consumo conspira contra la posibilidad de realizar comparaciones válidas a los efectos del análisis de la evolución de los niveles de consumo declarados. En tal caso correspondería incorporar el valor de dichos viajes en un rubro por separado de la justificación. Estas posibles variables en la confección de las declaraciones juradas impositivas que resulten aportadas por los funcionarios denunciados impiden considerar de manera segura el monto que figura como "consumido" en tales documentos.

El conjunto de los ingresos sólo puede tener dos aplicaciones. O bien se lo conserva en forma de ahorro, o se lo gasta en forma de consumo. El ahorro pasa a formar parte del patrimonio. Por lo tanto, el incremento neto del patrimonio de un período no es otra cosa que el incremento total menos la porción consumida. Si conocemos dicho incremento neto (Patrimonio al cierre menos Patrimonio al inicio), y despejamos la porción que corresponde a los ingresos, el número que obtendremos corresponderá inexorablemente al consumo efectuado. No importa en este caso el método utilizado, sea el Patrimonial histórico o el Patrimonial Actualizado, el consumo será el mismo, lo que se alterará será la cifra de incorporaciones y salidas del patrimonio ya que en el segundo caso se deberán computar las valorizaciones y desvalorizaciones.

Según el método que adoptemos, por comprobantes o por diferencia patrimonial, veremos las consecuencias de la exposición del consumo de distinta forma y por lo tanto el análisis se plateará bajo otro formato, sin perjuicio de que el hecho será el mismo y las conclusiones también.

3.6.9. Planilla demostrativa de la evolución patrimonial y financiera

Como dije anteriormente, en todos los casos estamos considerando que el patrimonio ha sido correctamente medido. De existir desvíos o limitaciones para la determinación del patrimonio, estaremos frente a un problema significativo, pero aquí nos hemos orientado exclusivamente al concepto "consumo".

Un primer ejemplo se presenta en el siguiente cuadro donde se añade la cifra de consumo como un ítem más de la fórmula de justificación de la evolución patrimonial. De tal modo, la diferencia que se apreciará en el penúltimo renglón del cuadro, (diferencia numérica no justificada para llegar al Patrimonio detectado al Cierre), cuyo saldo podrá ser positivo o negativo, representará otros ingresos u otros egresos no justificados, respectivamente. Como se trata de un importe neto, en realidad en cualquiera de los dos casos puede haber una combinación de ambos efectos, pero siempre con preponderancia del concepto que corresponde al signo del saldo.

Cuando el importe resulte **positivo** significa que existen otros ingresos no declarados ni justificados, **lo que constituye un enriquecimiento sin causa**.

Cuando el importe resulte **negativo** significa que existen consumos que no fueron identificados, pero se encuentran justificados con los ingresos generados.

Años	2015	2016	2017
Patrimonio detectado al inicio del período según detalle (1)			
Más Ingresos por actividades detectados (2)			
Más Ingresos por disposiciones del patrimonio (2)			
Menos Egresos detectados/ determinados por **CONSUMO** documentado y/o establecido por otro medio (3)			
Menos Egresos detectados por inversiones (3)			
Diferencia numérica no justificada, para llegar al Patrimonio detectado al Cierre	Positivo o negativo	Positivo o negativo	Positivo o negativo
Patrimonio detectado al cierre del período según detalle (1)			

(1) El detalle de los bienes se puede incluir dentro del mismo cuadro. Sin embargo, ello suele resultar poco claro, por lo que generalmente es conveniente hacerlo en un cuadro adjunto y volcar en esta planilla el monto neto al inicio y final de cada año.

(2) Se incluirá un renglón por cada uno de los tipos y orígenes de fondos ocurridos durante cada período analizado.

(3) Se incluirá un renglón por cada uno de los tipos y aplicaciones de fondos ocurridos durante cada período analizado.

El otro ejemplo corresponde al caso en que no se incorporan inicialmente los egresos por consumo, sino que se obtiene un monto patrimonial neto que representa el monto que pudo haber sido aplicado al consumo. Deberá luego ser probada la razonabilidad de lo presuntamente consumido, mediante otros procedimientos de investigación y análisis. Para el siguiente cuadro rigen los mismos comentarios vertidos con respecto al cuadro anterior bajo los números 1 a 3.

Años	2015	2016	2017
Patrimonio detectado al inicio del período según detalle			
Más Ingresos por actividades detectados			
Más Ingresos por disposiciones del patrimonio			
Menos Egresos detectados por inversiones			
Diferencia numérica para llegar al Patrimonio detectado al Cierre (incluye el CONSUMO) (*)	Positivo o negativo	Positivo o negativo	Positivo o negativo
Patrimonio detectado al cierre del período según detalle			

(*)

a)En el caso que el número obtenido resulte negativo significará que los egresos, aún antes de computar el consumo, no han podido ser justificados con los ingresos obtenidos. Por supuesto, en esa situación la totalidad de los egresos por consumo carecen por completo de ingresos que los justifiquen y el valor resultante constituye un primer importe a computar como enriquecimiento ilícito. Deberán adicionarse luego valores de consumo, reales o estimados, los que representarán un segundo monto de enriquecimiento ilícito que se adicionará al anterior.

b) Si el importe que se obtiene es positivo, deberá cotejarse con comprobantes e indicadores a los efectos de determinar si resulta adecuado a las circunstancias de un posible consumo del funcionario o empleado investigado. A tal efecto deben considerarse tanto las circunstancias propias de cada individuo, como la documentación que permita acreditar la existencia de egresos en particular. También deberá ponderarse el listado de posibles egresos que he enunciado con anterioridad, con el propósito de advertir cuáles de ellos se encuentran presenten en la determinación efectuada y con respecto a cuáles no existe información o no es factible de establecer su magnitud. Téngase en cuenta que el número obtenido en el cuadro representa el monto máximo de consumo posible. Cuando del análisis que se efectúe surja que dicho número es inferior a los consumos que debieron haber existido para acreditar un nivel de vida razonable, la diferencia entre ambos importes será el reflejo de un incremento patrimonial no justificado.

En todos los casos corresponderá exponer el detalle de la composición del patrimonio al inicio y al cierre de cada período. El patrimonio es la llave de la fórmula que deriva en el consumo potencial o en el sobrante o déficit determinado. Cuando en el detalle de patrimonio se decida exponer el valor de los bienes a precios actualizados, en los cuadros expuestos precedentemente debería agregar un renglón con los incrementos

de patrimonio que no generan ingresos de fondos (revaluaciones), y otros con las diminuciones de patrimonio que no generan ingresos de fondos, (depreciaciones, previsiones), tal como fue descripto al referirme al método Patrimonial Actualizado.

Si bien los valores correspondientes al consumo se exponen por cada ejercicio anual, puede resultar de mayor facilidad para el lector del informe conocer el monto mensual del mismo. Para ello, corresponderá incluir en los cuadros que fueron presentados precedentemente un último renglón dividiendo la cifra total de consumo anual por doce. Si el dato se obtuvo por cotejo de comprobantes e informaciones se incluirá en cada mes el monto correspondiente. En cambio, si el importe es el resultado de una mera diferencia patrimonial, el monto del mes se obtendrá mediante un promedio simple dividiendo los consumos anuales por el número de meses a computar.

3.6.10. Informe pericial

Como resultado de las tareas periciales, y en tanto las mismas hayan sido la consecuencia de haber contado con todos los elementos necesarios para su realización, deberán exponerse cuadros resumen donde se presenten los valores correspondientes. Ellos serán del tipo de los expuestos en el punto anterior, sin perjuicio de que se pueden diseñar otros múltiples formatos, incluso combinando el detalle patrimonial con el conjunto de los movimientos que conforman su evolución en un único cuadro.

Deberán realizarse los mismos cuadros por cada uno de los involucrados, denunciados y posibles testaferros. En el caso de éstos últimos siempre que se encuentren previamente identificados en el expediente. Además, se presentará un cuadro consolidado donde se integre la totalidad de las cifras correspondientes al conjunto de los investigados.

Además de los cuadros, será preciso incluir, en forma previa o posterior, la información necesaria para establecer con nitidez la forma en que se obtuvo cada uno de los valores expuestos, y detallar las limitaciones que surgieron a lo largo de la labor pericial para llegar a contar con los datos de las operaciones, y/o con el valor de las mismas.

Por último, y para una mejor visualización de las consecuencias del estudio realizado, antes de concluir el informe se incorporará un ítem con las conclusiones a que se arribe y que permitan comprender lo más claramente posible el significado de los datos obrantes en los cuadros presentados. Se explicarán los aspectos relacionados con el incremento patrimonial y su justificación, y con el consumo y su significado en términos de incidencia en la determinación del enriquecimiento ilícito.

3.6.11. Conclusión

Un análisis pericial contable acerca de un posible caso de enriquecimiento ilícito no suele consistir en una simple sumatoria de ingresos y egresos visibles y documentados a realizar en forma directa y sin sobresaltos.

La realización de un estudio pericial tendiente a determinar el patrimonio de un funcionario público, o bien la evolución del mismo a lo largo de un período determinado de tiempo, debe consistir en un conjunto preestablecido de fases cada una de las cuales arroja elementos específicos de conocimiento y debe ser establecida con precisión y detalle.

El orden y la metodología en el estudio de las causas donde se investiga el delito de enriquecimiento ilícito constituye una condición que aporta mayor eficiencia al proceso y permite que quien deba acceder al informe pericial encuentre con facilidad y homogeneidad los elementos que requiere para tomar las decisiones que correspondan en el expediente judicial.

Si bien muchos de los bienes que constituyen el patrimonio de una persona, en este caso de un funcionario, pueden ser advertidos sin mayor dificultad, otros requieren de una mirada experta, de elementos de mayor detalle, de investigaciones más agudas y de interpretaciones más complejas. Un patrimonio puede constituirse como consecuencia de múltiples razones, algunas de las cuales no implican esfuerzos de ningún tipo por parte quien lo obtiene y por la tanto la justificación de su tenencia no requiere mayores explicaciones, la mayoría de las veces una evolución creciente de la riqueza es la consecuencia de múltiples variables y otras tantas acciones económicas que generan un conjunto de ingresos y egresos. En este último caso, cada uno de los movimientos requiere ser constatado mediante informes, registros y documentación, y en ello consiste una parte sustancial de la actividad pericial.

El conocimiento sobre la existencia de un patrimonio ya sea propio o disimulado a través de terceras personas, no es el motivo de interés final, sino que se requiere fundamentalmente la determinación de los valores económicos involucrados y de los movimientos financieros efectuados.

Por otra parte, como se ha podido observar, el patrimonio es un conjunto de diversos elementos, muchos de los cuales también se pueden clasificar en función de condiciones particulares que los identifican y distinguen. Por otra parte, los elementos que pueden servir como respaldo documental de las distintas porciones del patrimonio igualmente poseen múltiples características y se originan con motivo de diversos actos. Se trata pues de un universo complejo que a veces aporta elementos de juicio técnico consistentes y en otras ocasiones constituye un espejismo documental inútil a los efectos periciales.

A lo largo de la lectura del presente artículo se pueden advertir las dificultades

y limitaciones que aparecen durante la tarea de establecer la composición del patrimonio, (bienes, derechos y obligaciones) tanto como valor del mismo. La mayoría de ellas corresponden a limitaciones originadas por la escasez de elementos documentales que respalden los movimientos supuestamente realizados, como por la profusión de informes solicitados incorrectamente o respondidos en forma errónea por parte de los organismos.

El supuesto análisis del patrimonio del funcionario, con el propósito de evaluar el posible enriquecimiento primero, y la eventual justificación posterior, continúa después de la evaluación patrimonial, ya que requiere que se analicen también los movimientos que pudieron haber ocurrido e impactado sobre el patrimonio conocido, o bien que podrían generar la formación de otro patrimonio que no fue posible advertir inicialmente.

La función del experto contable en este campo no es similar a la del auditor, en ninguna de sus posibles funciones, ni la del investigador en su rol de localizar elementos teóricamente útiles para el esclarecimiento de la situación. El perito contador trabaja en pos de determinar la realidad comprobada de los movimientos económicos y financieros y de la formación del patrimonio del funcionario, siempre bajo estrictas condiciones que prevé el Código Procesal Penal y teniendo en consideración los alcances de la prueba pericial como herramienta de validación para la posterior decisión judicial.

Asimismo, se han puesto de relieve algunas acciones que deberían considerarse con la pretensión de alcanzar mayores niveles de eficiencia de la labor, objetivo que debería estar presente en forma prioritaria en todo proceso judicial. Especialmente cuando se trata de reducir los tiempos en que se desarrollan las causas relacionadas con delitos de corrupción. Por último, la exposición de los resultados y el análisis de los mismos deberá ser presentado discriminando claramente los diferentes tipos de ingresos y egresos de acuerdo con el grado de seguridad con el que ha sido determinada cada partida.

3.6.12. Bibliografía

Resolución **AFIP** 2218/2007. BO 27/2/2007.

Osorio Chaco, Alvaro. El enriquecimiento ilícito de servidores públicos y de particulares. Grupo Editorial Ibáñez. Bogotá. 2015

Todarello, Guillermo Ariel. Corrupción administrativa y Enriquecimiento ilícito. Ediciones del Puerto. Buenos Aires. 2008

Dohring Erich. La Prueba. Valletta Ediciones. Buenos Aires. 2007

3.7. Herramienta contable para la pequeña empresa desarrollada en planillas de cálculo Excel

Autor: CPN. Victor Angeleri

3.7.1. El problema de investigacion – introduccion al planteo propuesto

Actualmente existen emprendimientos económicos que no cuentan con un software de gestión que sirva de soporte a su sistema de información. El motivo puede ser muy diverso: escaso volumen de operaciones comerciales, relación costo beneficio negativa, administración centralizada en los propietarios o en alguien de su extrema confianza, desconocimiento de su existencia, cierto grado de desconfianza hacia nuevas tecnologías, etc., etc.

En la mayoría de los casos mencionados anteriormente, su administración está basada en planillas de cálculo diseñadas de acuerdo a las necesidades de información que van surgiendo con el desarrollo de sus actividades.

Estas planillas de ninguna manera funcionan de manera integrada o vinculadas entre sí y tampoco cumplen con las premisas básicas de la teneduría de libros. Con el paso del tiempo, y si no fuimos ordenados, nos encontramos con una gran cantidad de archivos, muchos de los cuales fueron usados unas pocas veces y quedaron para el olvido.

La información obtenida a partir de esta manera de llevar los registros contables no cumple con los requisitos indispensables que debe contener, por lo que se torna poco confiable. Encontramos en el mercado numerosas publicaciones respecto a cómo llevar una contabilidad con planillas de cálculo, que sustentan su funcionamiento fundamentalmente en el uso de fórmulas y vinculaciones entre las diferentes hojas de cálculo componentes.

La gran mayoría de ellas cuenta con una estructura previamente definida por los autores o desarrolladores, lo que hace que el usuario deba ajustarse a ellas a la hora de utilizarlas.

Consideramos que sería más útil una propuesta donde el usuario, (llámese contador, personal administrativo, propietario), pudiera, sobre la base de algunas herramientas, técnicas, funciones y modelos propuestos, ir desarrollando SU modelo de gestión contable-administrativa personalizado, pudiendo él mismo hacer los agregados, mejoras, adaptaciones, etc., etc. Que se le fueran ocurriendo de acuerdo a sus necesidades.

3.7.2. Objetivos generales de nuestro trabajo

1. Facilitar el acceso a una herramienta informática simple y accesible para el control y gestión de las organizaciones.
2. Demostrar que es posible llevar una contabilidad en planillas de cálculo, con un único registro de ingresos de datos, con informes contables y para la gestión en tiempo real.

3.7.3. Objetivos específicos a lograr

- Mostrar la capacidad de las planillas de cálculo para actuar como Bases de datos, y en conjunto con la técnica de la Partida Doble generar el registro de todas las operaciones financieras de la empresa.
- Poder utilizar al máximo las funciones de análisis, clasificación y agrupamiento de datos que contienen las planillas de cálculo.
- Agilizar el ingreso de datos haciendo uso de las funciones incorporadas en las planillas de cálculo
- Cumplir con las normativas legales y técnicas vigentes para la contabilización y exposición de la información.
- Generar desde "cero" una herramienta contable, con sus parámetros, formatos, tablas e informes, con el objetivo de mostrar la flexibilidad y la adaptabilidad de la misma a cualquier ramo de actividad.
- Mostrar la versatilidad de las planillas de cálculo Excel como uno de los mejores softwares del mercado para el análisis de datos.

3.7.4. Hipótesis de trabajo

Siendo la planilla de cálculo el software más potente, divulgado, accesible y versátil del mercado, proponemos su utilización, junto con la utilización del método de registración de la partida doble, para el desarrollo de una herramienta a medida útil para la registración de todas las operaciones financieras de la pequeña empresa o emprendimiento, y la obtención en tiempo real de informes para la gestión y el cumplimiento de requerimientos legales.

3.7.5. Metodología a utilizar

La técnica a utilizar para la registración de las operaciones será el de la partida doble y la herramienta por excelencia será la planilla de cálculo con sus funciones, formatos, tablas, etc., etc.

En cuanto al plan de trabajo de nuestra propuesta, buscaremos en un primer momento mostrar la relación existente entre administración, contabilidad e informática. Para luego conceptualizar la teneduría de libros como técnica de registración de la contabilidad teniendo como soporte las planillas de cálculo.

Posteriormente profundizaremos en las herramientas que traen incorporadas las planillas de cálculo y la posibilidad de darles un uso acorde a nuestras necesidades y objetivos.

Una vez asimilados el objetivo y el manejo fluido de los recursos brindados por las planillas de cálculo comenzaremos a desarrollar paso a paso nuestra herramienta contable.

Por último, ya con la herramienta funcionando, volcaremos un lote de operaciones financieras a la misma a los fines de verificar la hipótesis propuesta en nuestro trabajo.

3.7.6. Resultados esperados

La generación de un nuevo conocimiento, formación de recursos humanos, divulgación de conocimientos.

3.7.7. Modulo 1: relación ente contabilidad, administración e informática

En este primer módulo nuestro objetivo será explicar la importancia de la contabilidad dentro de las organizaciones y su vinculación directa con la toma de decisiones en las mismas. Asimismo trataremos de dejar en claro los beneficios de la incorporación de la informática como soporte de los sistemas de información en las empresas.

Arrancaremos entonces conceptualizando a la contabilidad, diferenciando la financiera de la de gestión.

Luego nos ocuparemos de la tecnología y la informática y la estrechez de su relación actual con la contabilidad y la administración de las empresas.

Definición de contabilidad
La contabilidad es una técnica que se encarga de cuantificar, medir y analizar las operaciones, la realidad económica y financiera de las organizaciones o empresas, con el fin de facilitar la dirección y el control; presentando la información, previamente registrada, de manera sistemática para las distintas partes interesadas.

Dentro de la contabilidad se registran las transacciones, cambios internos o cualquier otro suceso que afecte económicamente a una entidad.

La contabilidad tiene como finalidad suministrar información en un momento dado de los resultados obtenidos durante un período de tiempo, que resulta de utilidad a sus usuarios, en la toma de decisiones, tanto para el control de la gestión pasada, como para las estimaciones de los resultados futuros, dotando tales decisiones de racionalidad y eficiencia.

Tipos de Contabilidad
La Micro contabilidad es la contabilidad de las pequeñas unidades económicas. Su objetivo es suministrar información que se utilizará en la toma de decisiones. Dentro de la micro contabilidad se distingue una contabilidad pública, ejecutada por las distintas administraciones públicas y una contabilidad privada, orientada a la empresa.

Dentro de la contabilidad empresarial, los usuarios de la información contable pueden ser divididos en usuarios internos y externos. El grupo de usuarios internos comprende a todas aquellas personas u órganos que utilizan la información desde dentro de la empresa para la toma de decisiones adecuada en la dirección de la misma. Por otro lado, los usuarios externos utilizan la contabilidad para la gestión de la empresa objeto de la información, y comprenden a todos aquellos entes que no participan en la gestión, como accionistas, acreedores, prestamistas, clientes, inversores, empleados y la administración pública, especialmente la administración tributaria, y que necesitan básicamente de la información contable para tomar también decisiones y controlar la empresa desde múltiples puntos de vista. En función de los usuarios de la contabilidad se distingue entre contabilidad financiera y contabilidad directiva o de gestión:

1. Contabilidad financiera (externa): proporciona la información esencial del funcionamiento y estado financiero de la empresa a todos los agentes económicos interesados (clientes, inversores, proveedores, administraciones públicas, etc.). La legislación de la mayoría de los países regula las normas de la contabilidad financiera para homogeneizar la información resultante y darle mayor fiabilidad y comparabilidad. La contabilidad financiera suele tener poco detalle porque contiene una información muy agregada.

2. Contabilidad de gestión o contabilidad directiva (interna): que engloba a la contabilidad de costos. Es la contabilidad elaborada con una finalidad interna o de autoconsumo en la propia empresa y se utiliza para el cálculo de los costos, estados económicos y productivos en el interior de la empresa que servirán para tomar decisiones en cuanto a producción, organización, mercadotecnia, etc. Se caracteriza por ser más flexible, dado que se basa en la autorregulación, está sometida únicamente a las normas que se autoimponga la propia empresa y no a normas legales, suele ser más detallada que la contabilidad financiera y también es más inmediata que esta, porque ha de servir para decisiones muy próximas.

Tecnología e Informática y su relación con la contabilidad y la administración

La tecnología es el conjunto de conocimientos técnicos, científicamente ordenados, que permiten diseñar y crear bienes y servicios que facilitan la adaptación al medio ambiente y satisfacer tanto las necesidades esenciales como los deseos de la humanidad; por otro lado la Informática es una ciencia que estudia métodos, procesos, técnicas, con el fin de almacenar, procesar y transmitir información y datos en formato digital.

La tecnología de información ha creado beneficios importantes para los departamentos de contabilidad. Las redes y sistemas computarizados de la tecnología de información han acortado el tiempo necesario para los contadores para preparar y presentar la información financiera a la dirección y los accionistas. No sólo ha cortado el tiempo requerido, sino que también ha mejorado la eficiencia y precisión general de la información.

El mayor impacto que la tecnología ha hecho sobre la contabilidad es la habilidad de las compañías de desarrollar y utilizar sistemas computarizados para rastrear y registrar las transacciones financieras. Los libros de papel, las hojas de cálculo manuales y los estados financieros escritos a mano se han traducido a los sistemas computarizados que rápidamente presentan las transacciones individuales en los reportes financieros. Esto permite que las compañías creen reportes individuales rápida y fácilmente para la toma de decisiones de la dirección. Asimismo, se pueden hacer los cambios relativamente fáciles para reflejar cualquier cambio económico en las operaciones de negocio.

Los sistemas computarizados para contabilidad también han mejorado la funcionalidad de los departamentos de contabilidad incrementando la línea de tiempo de información contable. Mejorando estas líneas de tiempo de información financiera, los contadores pueden preparar los reportes y los análisis de operaciones que le dan a la dirección una imagen precisa de las operaciones actuales. El número de reportes financieros también se ha visto mejorado con los sistemas computarizados; los estados de flujo de efectivo, la pérdida y ganancia por departamentos y los reportes de cuota en el mercado ahora son más accesibles.

La mayoría de los sistemas de contabilidad computarizados tienen medidas de revisión y balance internas para asegurar que todas las transacciones y las cuentas están apropiadamente balanceadas antes de preparar los estados financieros. Los sistemas computarizados tampoco permiten que las entradas diarias estén fuera de balance cuando se publican, asegurando que las transacciones individuales son registradas apropiadamente.

Los sistemas de contabilidad computarizados permiten que los contadores procesen grandes cantidades de información financiera y lo hagan rápidamente a través del sistema. Los tiempos de procesamiento más rápido para las transacciones individuales

también han disminuido la cantidad de tiempo necesario para cerrar cada período de contabilidad. Los períodos de cierre mensuales o anuales para impuestos pueden ser especialmente absorbentes en los departamentos de contabilidad, lo que da como resultado más horas y mayor gasto laboral. Acortar este período de tiempo ayuda a las compañías en el control de costos, lo que incrementa su eficiencia general.

La informática brinda soporte al contador, para el desempeño laboral por medio de Software, como por ejemplo, EXCEL, ACCESS, y Paquetes Contables, que permiten la simplificación y rapidez en el trabajo.

El uso de estas tecnologías informáticas han aportado bastante a la Contabilidad: he aquí algunas de las razones:

1. La contabilidad computarizada es más veloz, ya que por medio de la creación de software o programas creados en el computador se pueden realizar labores antes sólo realizables por un contador.
2. Se puede manejar un volumen mayor de operaciones y se reduce mucho el número de errores porque se realizan en forma instantáneas tareas que consumen mucho cuando se hacen de forma manual.
3. Los cálculos realizados por las máquinas son más fiables que los hechos por las personas. Por lo que obtendremos información más integra y confiable.
4. El uso de la computadora asegura cada asiento con exactitud, evitando errores como el doble pase, el pase a una cuenta equivocada, asentar un crédito como débito o viceversa.
5. Se producen automáticamente informes computarizados por un sistema de contabilidad entre los más importantes: Diarios, Mayores, Estados Financieros e informes especiales que ayudan a la toma de decisiones certeras de la empresa.
6. Mediante la contabilidad computarizada la labor del contador es meramente intelectual, ya que este sólo deberá asegurarse de que la configuración y entradas de una transacción sean conectadas, el sistema se encargará de hacer el resto del trabajo.
7. Las tecnologías de la información operan como motor del cambio que permite dar respuesta a las nuevas necesidades de la información.
8. Hoy en día un programa de contabilidad permite hacer cierres virtuales de la contabilidad pulsando una tecla, por lo que es muy importante para los contadores conocer el estado de la tecnología de la información en cada momento.
9. Utilizar un soporte informático supone mayor velocidad para obtener los balances o la posibilidad de depositar las cuentas en los registros mercantiles o

liquidar los impuestos a través de procedimientos de intercambio electrónico de información.

10. Impresión automática de documentos. Un sistema computarizado proporciona mucho de los documentos que se usan en un negocio.

En conclusión, la Informática permite un ahorro significativo de tiempo, porque responsable contable ya no tiene que clasificar ni registrar datos, (estas actividades se convertían en algo repetitivo y rutinario), que al final no constituyen funciones finales de la contabilidad. El desarrollo y sistematización de la contabilidad ha liberado al Contador de esta fase del proceso, lo que le permite encargarse de otras cosas como el análisis y la interpretación de la información que brindan los programas informáticos. Hoy en día no se cataloga al Contador como la persona que solo cuenta cifras, hoy el Contador es alguien distinto, y gracias al avance tecnológico, éste juega un papel muy importante dentro de la organización como intérprete de las cifras que le ofrecen los paquetes contables y otros sistemas.

Sistemas de Información Gerenciales

Son incuestionables los enormes cambios que están ocurriendo, ya hace algunos años, en todo el mundo y que han provocado un cambio radical en la forma de gerenciar las instituciones. El poder del conocimiento nos obliga a desarrollar sistemas eficientes y eficaces de gestión de la información, como un pilar fundamental para lograr una buena gestión del conocimiento en nuestras organizaciones.

Los Sistemas de Información tienen una enorme importancia en el incremento de la capacidad organizacional frente al cambio del entorno. La voluntad de lograr un sistema de información útil, que permita obtener una ventaja competitiva, implica la posibilidad de ofrecer múltiples, frecuentes, oportunas y relevantes informaciones.

Hasta la década de los ochenta los directivos no necesitaban saber mucho sobre como la información se obtenía, procesaba y distribuía en sus instituciones y la tecnología que se requería era mínima puesto que la información en sí no se consideraba como un activo de importancia para las organizaciones. Ya a partir de los años noventa, con el surgimiento y reforzamiento de la globalización de las economías que se han transformado de fundamentalmente industriales a basada en la información y el conocimiento, pocos directivos pueden darse el lujo de ignorar cómo se maneja la información en sus organizaciones.

Un Sistema de Información Gerencial es una base de datos actualizada y un sistema de análisis y evaluación para proporcionar a los actores del proceso de investigación (investigadores y gerentes) y sus clientes, información oportuna sobre insumos, actividades y resultados de la investigación para apoyar la toma de decisiones apropiadas. Un SIG puede estructurarse según las funciones organizacionales que apoya y que varían de acuerdo con la misión y el formato de las instituciones, no existiendo por lo tanto un patrón único para todas ellas.

Los SIG no solamente están destinados a proporcionar información, sino también capacidades de comunicación electrónicas, análisis de datos y organización, de manera tal que favorezca el proceso de toma de decisiones. Las redes y los nuevos enfoques para almacenar y acceder datos hoy en día han madurado, permitiéndose de manera sencilla el uso compartido de los datos y el procesamiento rápido de los mismos debido al poder de cómputo alcanzado y la visualización en formatos gráficos en formas fáciles de entender. Los SIG actuales deben permitir que la información pueda ser tabulada y copiada o exportada hacia otras herramientas que favorezcan el análisis de los datos, dando más posibilidades tanto a los directivos como a los empleados que se encuentran distanciados del máximo nivel de dirección. Quedaría entonces garantizar que el dato que se registra esté lo más cercano posible al tiempo real en que se ejecutan los procesos.

En resumen, los SIG ayudan a los directivos y empleados con problemas estructurados que ocurren generalmente a nivel táctico y le proporcionan datos de fuentes internas y externas, así como un entorno generalizado de computación y de comunicaciones que puede ser aplicado a un conjunto diverso de problemas. Ayudan a hacer pronósticos de tendencias e identifican oportunidades, al mismo tiempo que ayudan a detectar problemas en la ejecución de los procesos establecidos. Facilitan el seguimiento del desempeño organizacional e incrementan el control de los diferentes niveles de dirección para apoyar que la toma de decisiones sea coordinada, pero descentralizada y que ocurra en los niveles operativos más bajos de la institución.

3.7.8. Modulo 2: teneduria de libros y soporte de nuestra herramienta

Como ya dijimos en el módulo anterior, una de las tareas del sistema de información es la registración de las operaciones u hechos económicos que se sucedan en la organización. Para ello el método de la "partida doble" continúa siendo una técnica infalible para llevar a cabo esta función de la contabilidad.

En este módulo comenzaremos explicando en que consiste la teneduría de libros. Ahondaremos en el método de la partida doble como técnica de registración en virtud de que será el procedimiento a utilizar en nuestra herramienta a la hora de contabilizar las operaciones.

Definiremos que es una cuenta contable, su modo de inserción en un plan de cuentas y su utilización en un asiento o registración en los o registros de contabilidad.

Las conceptualizaciones correspondientes al Balance de Sumas y Saldos, los Estados financieros y algunos ratios contables terminarán dando el marco teórico necesario para poder abordar el futuro desarrollo y entender los componentes de nuestra herramienta contable-administrativa.

Teneduría de libros y Contabilidad
La teneduría de libros es la parte de la contabilidad encargada de recopilar, clasificar

y registrar en orden cronológico las operaciones comerciales realizadas por la empresa, utilizando los libros estipulados en la normativa vigente.

Algunos piensan que la teneduría de libros es lo mismo que contabilidad, pero la realidad es que es tan solo una parte de la contabilidad.

La teneduría de libros consiste en el registro de las operaciones en los libros de contabilidad. Es el proceso de tomar los valores consignados en los soportes contables (comprobantes) que sustentan la realización de los hechos económicos y consignarlos en los diferentes libros de contabilidad, el diario, el mayor y los libros auxiliares.

La contabilidad es un concepto mucho más amplio el cual se apoya en la teneduría de libros, el análisis y la interpretación de la información registrada en los libros de contabilidad y los estados financieros, información que ha sido posible generar gracias al arte de la teneduría de libros, pues a ella es que se debe el registrar los hechos económicos.

Con la aparición del software de contabilidad, la teneduría de libros se ha reducido en cuanto a su importancia, toda vez que la automatización es la encargada de hacer el registro en los libros para ser interpretada y analizada.

En resumen la teneduría de libros consiste en el registro de las operaciones que realiza una empresa, función que en la actualidad viene a ser una de las labores de un asistente contable o auxiliar de contabilidad.

La contabilidad se encarga de:

1. Analizar y valorar los resultados económicos.
2. Agrupar y comparar resultados.
3. Planificar y sintetizar los procedimientos a seguir.
4. Controlar el cumplimiento de lo programado.

En tanto que, la teneduría de libros se ocupa de:

1. Recabar, registrar y clasificar las operaciones de empresa.
2. Narrar en forma escrita los hechos contables.
3. Ejecutar las tareas según los procedimientos preestablecidos.
4. Este bajo control y supervisión del contador.

Medios que utiliza la Teneduría de Libros:

- Documentos originales de las operaciones comerciales. Facturas, recibos, comprobantes de caja, cheques, letras de cambio o giros, contratos, pólizas de seguros, etc.

- Las cuentas, donde se resumen y clasifican dichas operaciones comerciales.
- Libros principales u obligatorios: inventarios, diario y mayor.
- Libros auxiliares. Utilizados por los comerciantes de acuerdo a las necesidades de la empresa.

Libro Diario
El Libro Diario o Libro de cuentas es un libro contable donde se recogen, día a día, los hechos económicos de una empresa. La anotación de un hecho económico en el Libro Diario se llama asiento; es decir en él se registran todas las transacciones realizadas por una empresa.

Los asientos son anotaciones registradas por el sistema de partida doble y contienen entradas de débito en una o más cuentas y crédito en otra(s) cuenta(s) de tal manera que la suma de los débitos sea igual a la suma de los créditos. Se garantiza así que se mantenga la ecuación de contabilidad. Así mismo pueden existir Documento Contable que agrupen varios asientos y estos a su vez sean asignados a diferentes cuentas contables.

Dependiendo del SIC. sistema de información contable, algunos asientos pueden ser automáticos y pueden utilizarse en conjunción con los asientos manuales para el mantenimiento de registros. En tal caso, el uso de asientos manuales puede limitarse a actividades no rutinarias y otros ajustes. De igual forma en la mayoría de los sistemas, los registros o asientos manuales son aquellos creados por un usuario (modificar monto en una Nota de Crédito) y los automáticos son los generados propiamente por el Sistema (cálculo automático de valor de impuesto). También el libro diario se tiene que llevar por una única razón la cual es por ser un libro principal, y eso está decretado en el código de comercio

Libro Mayor
Es el libro de contabilidad donde se organizan y clasifican las diferentes cuentas que moviliza la organización de sus activos, pasivos y patrimonio. Es el registro o resumen de todas las transacciones que aparecen en el libro diario, con el propósito de conocer su movimiento y saldo en forma particular.

Los cargos y créditos a las distintas cuentas, según se muestra en los asientos de diario, se registran en las cuentas mediante el proceso llamado pasar al mayor.

Cuenta es una ficha individual que registra las cantidades de una cuenta en el debe y en el haber, así como el saldo de la misma. El libro mayor precisamente lo que hace es eso; anotar las cantidades que intervienen en los asientos en su correspondiente cuenta del libro mayor, representada por una T.

A lo largo de la existencia de una empresa, se van produciendo distintos hechos que deben ser registrados por prescripción legal o por necesidades de la gestión de la

empresa. Estos hechos quedan reflejados en el Libro Diario de forma cronológica. La finalidad del Libro Mayor va a consistir en recoger estos mismos hechos pero no en atención a la fecha de realización, sino a la cuenta que se ha visto afectada.

El Libro Mayor no es un libro obligatorio. En él se van a recoger las distintas cuentas, y los movimientos que se hayan realizado en ellas.

La secuencia para hacer un asiento es la siguiente: primero se anota en el libro diario y después se pasa ese asiento a la ficha individual de cada cuenta.

De este modo, el diario es como lo que su nombre indica, un libro diario donde se anotan una tras otra todas las operaciones de la empresa y el mayor - que está representado por una ficha para cada cuenta - va anotando en cada ficha solo los movimientos que a ella corresponden.

El libro más importante en cualquier contabilidad

La Partida Doble como Método de registración
El sistema de partida doble es el método o sistema de registro de las operaciones más usado en la contabilidad. Este se asemeja a una balanza, ya que tienen que estar en iguales condiciones para estar en equilibrio. Aquí tienen que ver dos conceptos: el debe y el haber. El debe es debitar, cargar o adeudar. El haber es acreditar, abonar. Al examinar cualquier operación mercantil y recordar el manejo de las cuentas se descubrirá que en cada una de ellas se manejan por lo menos dos cuentas: una que se debita y otra que se acredita. Cada operación se registra dos veces: una en el debe y la otra en el haber. La anotación que involucra las dos partidas (debe y haber) se denomina asiento contable.

- Todo registro mediante asientos contables consta de dos partes, cada una de las cuales totalizan sumas iguales.
- Cada una de esas dos partes reciben una denominación arbitraria, pero no carente de sentido. La de la izquierda se la designa como debe y la de la derecha se la designa como haber.
- Quien recibe algo (dinero, mercancías, maquinarias, inmuebles, etc.) es un deudor y se lo debita.
- Quien entrega algo (dinero, mercancías, maquinarias, inmuebles, etc.) es acreedor y se lo acredita.
- Las pérdidas se debitan, por lo tanto son deudoras.
- Las ganancias se acreditan, por lo tanto son acreedoras.

Su postulado principal es "No hay deudor sin acreedor, ni acreedor sin deudor". Esto significa que, considerando la totalidad de los elementos patrimoniales de la empresa, si un elemento disminuye es porque otro aumenta, o, lo que es lo mismo, si

se produce una entrada en un elemento es porque hay una salida de otro elemento y, por tanto, hacer un cargo en una cuenta (o cuentas) supone siempre tener que hacer un abono en otra (u otras).

Siguiendo este sistema de partida doble, en cada operación que realiza una empresa hay que buscar siempre una doble modificación en los elementos patrimoniales de la misma. El registro contable se realiza anotando dos veces la cantidad de la operación: al debe de una cuenta y al haber de otra.

Cada transacción se registra por entradas en al menos dos cuentas. El total de los valores de débito deben ser iguales al valor total de los valores de crédito. La mayoría de las transacciones consisten en dos entradas, pero pueden tener tres o más entradas (ej.: Total de Facturas de Suministro = Valor Neto + Impuestos). Este sistema se llama de doble partida porque todas las transacciones deben estar .equilibradas los lados de débito y crédito deben equivaler el mismo monto.

Históricamente, las entradas de débito han sido registradas al lado izquierdo y los valores de crédito al derecho de una cuenta general de Mayor. Las cuentas del Mayor se establecen como cuentas T, así llamadas porque recuerdan la letra T cuando la cuenta está vacía o llena, y cuando esto sucede hay que anular la cuenta.

Asientos Contables
En contabilidad, se denomina asiento contable o apunte contable a cada una de las anotaciones o registros que se hacen en el Libro diario de contabilidad, que se realizan con la finalidad de registrar un hecho económico que provoca una modificación cuantitativa o cualitativa en la composición del patrimonio de una empresa y por tanto un movimiento en las cuentas de una empresa.

En el sistema de partida doble, cada asiento se compone al menos de dos anotaciones: una al debe y otra al haber. Estas dos posiciones hacen movimientos inversos, y afectan al activo o al pasivo, y se fundamentan por el hecho de que todo apunte afecta al menos a dos cuentas y cada movimiento tiene una contra partida.

En todo caso, aunque nada especifica la normativa legal, la siguiente información es usual:

- Fecha de la anotación.
- Número que hace el asiento a lo largo del ejercicio.
- Cuentas que intervienen (con su código y denominación).
- Importes asociados a cada cuenta, señalando si son cargos o abonos.
- Breve descripción de la operación.

Los asientos simples o sencillos son aquellos registros que se exponen en comprobantes de diario, donde intervienen únicamente dos cuentas, una que se carga y la otra

que se abona. -Los asientos compuestos o dobles son aquellos que se exponen en comprobantes de diario donde intervienen necesariamente más de dos cuentas, sin límite.

Cuentas

Cuenta, o rubro es el elemento básico y central en la contabilidad y en los servicios de pagos. También es la mínima unidad contable capaz de resumir un hecho económico. La cuenta contable es la representación valorada en unidades monetarias de cada uno de los elementos que componen el patrimonio de una empresa (bienes, derechos y obligaciones) y del resultado de la misma (ingresos y gastos), permite el seguimiento de la evolución de los elementos en el tiempo. Por lo tanto, hay tantas cuentas como elementos patrimoniales que tenga la empresa y, en consecuencia, el conjunto de cuentas de una empresa supone una representación completa del patrimonio y del resultado (beneficios o pérdidas) de la empresa.

Las transacciones económicas se recogen en la contabilidad a través de las variaciones en el valor de las distintas cuentas, facilitando el registro de las operaciones contables en los libros de contabilidad. Cada cuenta se configura por un título que hace referencia al elemento que representa, un código numérico que la identifica y un valor de la misma, gráficamente se representan como una T, que recoge las anotaciones o movimientos de la cuenta, donde a la parte izquierda de la T, se llama "débito.º "debez a la parte derecha çrédito.º "haber", sin que estos términos tengan ningún otro significado más que el indicar una pura situación física dentro de la cuenta.

Existen dos tipos de cuenta: de patrimonio y de gestión. Las cuentas de patrimonio aparecerán en el Balance y pueden formar parte del Activo o del Pasivo (y dentro de éste, del Pasivo Exigible o de los Fondos Propios o Neto). Las cuentas de gestión son las que reflejan ingresos o gastos y aparecerán en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Independientemente de si las cuentas son de Patrimonio o de Gestión, también se dice que por su naturaleza son deudoras o acreedoras. Las cuentas son deudoras cuando siendo de Patrimonio se refieren a un activo o siendo de Gestión se refieren a un gasto y son acreedoras cuando siendo de Patrimonio se refieren a un pasivo o se refieren a un ingreso. Una cuenta complementaria de activo o de pasivo puede invertir la lógica anterior, por ejemplo la Estimación para Cuentas Incobrables o de Inventarios Obsoletos o de Lento Movimiento que siendo cuentas de activo su naturaleza es acreedora. También podemos tener cuentas complementarias en las cuentas de Gestión.

Un tipo muy común de cuenta son las cuentas Corrientes, estas son cuentas que en cualquier momento pueden ser deudoras o acreedoras y su naturaleza la define solamente el hecho de si son cuentas de Patrimonio o de Gestión, y más aún dentro de las clasificaciones anteriores es su ubicación específica dentro del estado financiero lo que define su naturaleza, no olvidemos son cuentas que pueden ser deudoras o

acreedoras.

En relación con las cuentas, se suelen utilizar los siguientes términos:

- Cargar, adeudar o debitar: registrar un valor en el debe de una cuenta.
- Abonar, acreditar o datar: registrar un valor en el haber de una cuenta.
- Saldo: diferencia entre la suma de los importes registrados en el debe y los registrados en el haber de una determinada cuenta. La cuenta puede tener:
- Saldo deudor, cuando la suma de los valores registrados en su debe es mayor que la de los registrados en su haber (D >H);
- Saldo acreedor en caso contrario (D <H);
- Saldo cero cuando la suma de los valores del debe y haber son iguales (D=H).
- Saldar: consiste en efectuar una anotación por el importe del saldo en el debe de la cuenta, si su saldo es acreedor, o en el haber si es deudor, de tal forma que resulte un saldo cero.
- Cerrar: saldar una cuenta y no volver a registrar ninguna otra operación en la misma durante un determinado período
-

Plan de Cuentas
El plan único de cuenta es una relación o listado que comprende todas las cuentas que pueden de ser utilizadas al desarrollar la contabilidad de una determinada empresa u organización. Este cuadro puede estar acompañado de información complementaria que indique para cada una de las cuentas, los motivos de cargo y abono y el significado del saldo.

El cuadro debe suponer una clasificación, distribución y agrupación de cuentas de acuerdo con el inventario patrimonial, permitiendo distinguir los elementos del activo y el pasivo, clasificándolas y agrupándolas de acuerdo con la naturaleza de los elementos que integran el patrimonio y de las operaciones de la entidad, separando las cuentas de balance de las cuentas de resultados. Según estos principios, las cuentas son ordenadas mediante la asignación de un código único y una descripción de la misma. La forma más aceptada de agrupación se realiza mediante un sistema decimal que se subdivide en varios niveles con distintas denominaciones (por ejemplo: grupos, subgrupos, conceptos, cuentas principales etc.)otro ejemplo de codificación numérica: **1** Activo (rubro) **1.1** caja y banco(primer sub rubro del rubro activo) **1.1.1** Caja (primera cuenta sub rubro caja y banco) **1.1.2** Bancos cuenta corriente(segunda cuenta integrante del sub rubro caja y banco)

2. Pasivo (rubro) **2.1** Deudas comerciales (primer sub rubro del rubro pasivo) **2.1.1** proveedores (primera cuenta integrante sub rubro deudas comerciales)

3. Patrimonio neto (rubro) **3.1** Capital suscripto (primer sub rubro del rubro activo) **3.1.1** acciones en circulación (primera cuenta del sub rubro capital suscripto)

4. Ingresos (rubro) **4.1** Ganancias ordinarias (primer sub rubro del rubro ingreso) **4.1.1** Ventas (primer cuenta del sub rubro ganancias ordinarias) **4.2** ganancias extraordinarias (segundo sub rubro del rubro ingresos) **4.2.1** Sobrante de caja (primer cuenta del sub rubro ganancias extraordinarias)

5. Egresos (rubro) **5.1** Perdidas ordinarias (primer sub rubro del rubro egresos) **5.1.1** costo de ventas (primera cuenta del sub rubro perdidas ordinarias) **5.1.2** Sueldos y jornales (segunda cuenta del sub rubro perdidas ordinarias.

Como se puede apreciar el plan de cuenta debe ser flexible para poder ir agregando cuentas en la medida que vayan surgiendo y sean necesarias.

El plan de cuentas de una empresa trata de dotar de la máxima eficiencia a la contabilidad, al homogeneizar y facilitar la tarea de contabilización. En la medida que las empresas están más relacionadas se pone de manifiesto la necesidad de normalizar los diferentes planes de cuentas de las empresas con el objeto de hacer más comparable la información.

La legislación de algunos países establece determinados modelos de plan contable que ha de ser aplicado por las empresas del país. En otros, en cambio, se establece una total libertad para que cada entidad diseñe y establezca el plan que considere conveniente.

Elementos a tener en cuenta al confeccionar un plan de cuentas:

- Identificar el tipo de actividad económica que realiza la empresa (si es de servicio, compra y venta de artículos, fábrica, etc.).
- Considerar la tipificación jurídica de la empresa. (si se trata de una S.A., S.R.L., comandita por acciones, etc.).
- La magnitud económica de la empresa.
- Las necesidades de información de los propietarios y de terceros.
- Localización de la empresa.
- Legislación impositiva, laboral resoluciones técnicas, normas internacionales tanto de exposición de Estados Contables como legislación vigente (en el caso que sea procedente).

El plan de cuenta debería ir acompañado de un manual de cuentas que debe contener el plan de cuentas codificado y el análisis y formas de utilización de las cuentas seleccionadas.

Balance de Comprobación de Sumas y Saldos
Un balance de comprobación o balance de sumas y saldos es una lista de todas las cuentas de libro mayor (tanto de ingresos, gastos, activos y pasivos y capital) que figuran en el libro de contabilidad de una empresa. Esta lista contendrá el nombre de la cuenta del libro mayor y el valor de esa cuenta contable nominal. El valor del libro mayor nominal en posesión de un valor de saldo deudor o un valor de equilibrio de crédito. Los valores de balance de débito serán listados en la columna de débito del balance de comprobación y el saldo valor del crédito se enumerarán en la columna de crédito. La cuenta de pérdidas y ganancias y balance y otros informes financieros pueden ser producidos utilizando las cuentas contables que figuran en el balance de comprobación.

El nombre proviene de la finalidad de un balance de comprobación que ha de demostrar que el valor de todos los saldos de valores de débito es igual a la suma de todos los saldos de valores de crédito. Probando, haciendo una lista de cada saldo del libro mayor nominal, se aseguran informes precisos de los libros de contabilidad nominales para el uso de la información financiera de la actuación de una empresa. Si el total de la columna de débito no es igual al valor total de la columna de crédito, entonces esto demuestra que hay un error en las cuentas contables nominales. Este error se debe encontrar antes de que se puedan producir un estado de pérdidas y ganancias y balance.

El balance de sumas y saldos se prepara habitualmente por un contador o contable que ha utilizado los libros diarios para registrar las transacciones financieras y luego publicarlas en los libros de contabilidad nominales y cuentas contables personales. El balance de comprobación es una parte del sistema de contabilidad de doble entrada y utiliza el formato clásico de cuenta "T"para la presentación de los valores.

Estados Financieros

Balance general
El balance general es el estado financiero de una empresa en un momento determinado. Es el estado financiero más importante para revisar la situación financiera de una empresa. Para poder reflejar dicho estado, el balance muestra contablemente los activos (lo que organización posee), los pasivos (sus deudas) y la diferencia entre estos (el patrimonio neto).

El balance es un estado de situación financiera y comprende información clasificada y agrupada en tres grupos principales: activos, pasivos y capital. A su vez cada uno de estos grupos, muestran en detalle distintas cuentas. A su vez la información es ordenada de cuentas o ítems de mayor liquidez a menor liquidez.

En cuanto a su elaboración el balance general se realiza cada año al finalizar el ejercicio económico de la empresa (balance final), aunque también se suelen elaborar balances al inicio del ejercicio (balances de apertura), y balances con una periodicidad mensual, trimestral o semestral (balances parciales).

Toda empresa necesita conocer sus resultados y plasmarlos en un documento contable que determine este proceso. El balance general es en pocas palabras un resumen que refleja el panorama actual de su compañía. Es un documento guía para la toma de decisiones financieras.

Estado de resultados
En contabilidad el estado de resultados, estado de rendimiento económico o estado de pérdidas y ganancias, es un estado financiero que muestra ordenada y detalladamente la forma de cómo se obtuvo el resultado del ejercicio durante un periodo determinado.

El estado financiero es dinámico, ya que abarca un período durante el cual deben identificarse perfectamente los costos y gastos que dieron origen al ingreso del mismo. Por lo tanto debe aplicarse perfectamente al principio del periodo contable para que la información que presenta sea útil y confiable para la toma de decisiones.

Flujo de Fondos
El Estado de Flujo de Efectivo forma parte de los Estados Financieros básicos que debe de elaborar cualquier tipo de organización, su importancia radica en que le muestra a los propietarios de un ente económico, trátese de una persona natural o bien una persona jurídica, un análisis retrospectivo de cómo se obtuvieron los fondos y cuál fue la aplicación o utilización de dichos fondos.

Es un Estado Financiero Básico que muestra el efectivo generado y utilizado en las actividades de operación, inversión y financiación. Estas actividades se reflejan particularmente en otro estado financiero básico como lo es El Estado de Situación Financiera.

Actividades de Operación
Las actividades de operación, se refieren básicamente a aquellas actividades relacionadas con el desarrollo y puesta en marcha del objeto social o actividad principal de la empresa, con esto nos referimos a la producción o comercialización de sus bienes Y/o la prestación de servicios.

Dentro de estas actividades tenemos las siguientes:

- Cobros procedentes de las ventas de bienes y prestaciones de servicios.
- Cobros procedentes de regalías, cuotas, comisiones y otros ingresos.
- Pagos a Proveedores de Bienes y Servicios.
- Pago a los Empleados y por cuenta de ellos.

- Pagos o devoluciones del impuesto a las ganancias, a menos que puedan clasificarse específicamente dentro de las actividades de inversión y financiación.
- Cobros y pagos procedentes de inversiones, préstamos y otros contratos.

Actividades de Inversión
Las actividades de inversión hacen referencia a las inversiones que realiza la empresa en activos fijos, ya sea esta operación de compra y venta, adquisición de inversiones en otras empresas, compra de títulos valores, etc.

Dentro de estos conceptos tenemos los siguientes:

- Pagos por la adquisición de propiedades, planta y equipo.
- Cobros por ventas de propiedades, planta y equipos, activos intangibles y otros activos a largo plazo
- Pagos por la adquisición de instrumentos de Patrimonio o de deuda emitidos por otras entidades
- Cobros por la venta de instrumentos de Patrimonio o de deuda emitidos por otras entidades y participaciones en negocios conjuntos
- Anticipos de efectivo y préstamos a terceros
- Cobros procedentes del reembolso de anticipos y préstamos a terceros

Actividades de Financiación
Las actividades de financiamiento se refieren a la adquisición de recursos para la empresa, que bien pueden ser de terceros (pasivos) o de sus socios (patrimonio). En estas actividades de financiación debemos de excluir los pasivos que corresponden a las actividades de operación, es decir, proveedores, pasivos laborales, impuestos, etc.

Podemos decir que este tipo de actividades la conforman las obligaciones financieras a largo plazo y la colocación de bonos, la capitalización de la empresa mediante nuevo aporte de los socios, o la colocación de acciones para incorporar nuevos socios. Estas actividades pueden ser:

- Cobros procedentes de la emisión de acciones u otros instrumentos de capital.
- Pagos a los propietarios por adquirir o rescatar las acciones de la entidad.
- Cobros procedentes de la emisión de obligaciones, prestamos, pagares, bonos, hipotecas, y otros préstamos a largo plazo.
- Reembolso de los importes de préstamos.
- Pagos realizados por un arrendamiento para reducir la deuda pendiente relacionada con un arrendamiento financiero.

El Estado de Flujo de Fondos puede ser obtenido:

- A partir de los Estados Contables Originarios (Estado de Situación Patrimonial y Estado de Resultados) como un estado contable derivado identificando las variaciones patrimoniales.
- A partir de la información contable directa. Para lograr esto último se requiere adentrarse en los registros contables, fundamentalmente el registro Mayor, para separar operación económico financiera por operación económico financiera, cual produce ingresos de fondos y cual egresos de fondos.
- Otra forma sería analizar renglón por renglón los movimientos de fondos registrados (asientos contables) y clasificarlos de acuerdo a una subcuenta de fondos precodificada para luego integrarlos y clasificarlos mediante un software, de manera que surja como resultado el Estado de Flujo de fondos actualizado y en tiempo real.

Sobre esta última alternativa es sobre la que trabajaremos, no porque consideremos es la mejor, sino porque pensamos que antes de contar con las herramientas adecuadas resultaba demasiado engorrosa. Actualmente consideramos que es posible hacerlo siendo éste uno de los objetivos del presente trabajo.

Ajuste por inflación
Se entiende por inflación, el deterioro del poder adquisitivo de un signo monetario empleado como patrón de medida en el intercambio de bienes y servicios, incrementando el valor monetario de los mismos con lo cual disminuye el poder de compra de esa moneda.

En un contexto de inflación o deflación, los estados contables deben expresarse en moneda de poder adquisitivo de la fecha a la cual corresponden. En un contexto de estabilidad monetaria, se utilizará como moneda homogénea a la moneda nominal.

La idea básica del ajuste por inflación responde a que las mediciones originales en moneda heterogénea deben ser remplazadas por otras expresadas en la unidad de medida homogénea adoptada. Esta moneda generalmente es la de poder adquisitivo al cierre del período contable y se la llama moneda de cierre. Es un método de ajuste contable e impositivo que se aplica a partir de la existencia de un contexto inflacionario, a fin de evitar gravar ganancias ficticias y reflejar de manera fiel la situación actual de la empresa en sus Estados Contables.

A los fines del Ajuste por inflación, las partidas del Balance pueden clasificarse de la siguiente manera:

Las **partidas monetarias** son unidades monetarias mantenidas en efectivo, así como activos y pasivos que se van a recibir o pagar, mediante una cantidad fija o determinable de unidades monetarias. No están protegidas contra los efectos de la

inflación, puesto que sus valores nominales son constantes. Representan una suma fija en moneda de curso legal, es decir, su valor se mantiene invariable a través del tiempo y siempre están expresados en moneda de la fecha a la cual se realiza la medición. Su precio específico, en términos nominales, no varía. Constituyen una minoría mínima necesaria para funcionar (fondo fijo, caja, cuenta corriente bancaria, etc.), algún crédito fiscal que no se ajuste, ni devengue intereses, o algún otro activo "no deseado" cuya tenencia no se ha podido evitar. La tenencia de estos activos durante un periodo de inflación genera un resultado por exposición a la inflación negativo. Su pérdida de poder adquisitivo surge de la aplicación directa de la tasa de inflación sobre los mismos.

En cuanto a los pasivos monetarios, también hemos dicho que nadie financia sin costo, por lo que su existencia también es mínima como en el caso de los activos, o aún menor a éstos. Sí, como fue explicado previamente, hay algunos pasivos monetarios recurrentes en la mayoría de las empresas que generan un resultado por exposición a la inflación porque representan una suma fija en moneda de curso legal desde el momento de su devengamiento (al cierre del mes al que corresponden) hasta la fecha de vencimiento del pago (primeros días del mes siguiente). La tenencia de estos pasivos durante un periodo de inflación genera un resultado por exposición a la inflación positivo. Su pérdida de poder adquisitivo surge de la aplicación directa de la tasa de inflación sobre los mismos. Sus saldos al cierre no se ajustan porque ya están expresados en moneda de cierre. Sí deben reconocerse en el estado de resultados las pérdidas por exposición a la inflación que genera su tenencia.

Una **Partida No Monetaria** es aquella que no expresa un valor fijo en términos de la unidad utilizada como signo monetaria en la economía. En principio toda partida que tenga algún tipo de cláusula de reajustabilidad por efectos de la inflación, se debe considerar como una partida no monetaria, la cual estará sujeta al ajuste que se derive de tal condición. Son las cuentas que representan operaciones ya "consumadas", "cerradas" o "irreversibles"; las cuentas de resultado, las del patrimonio neto y las que se exponen en el estado de flujo de efectivo que, más allá de su denominación a los efectos de agruparlas, la idea es mostrar que representan importes medidos en una moneda de poder adquisitivo del momento de origen de la partida. Para ellas, excepto aquellas que se generaron en el mes de cierre, corresponde su reexpresión por inflación desde el momento de origen hasta el cierre.

Por su naturaleza las cuentas de patrimonio son consideradas partidas no monetarias, en efecto las partidas que conforman el patrimonio o capital contable de una entidad representan el valor acumulado de la empresa por todas sus operaciones, y en atención al mantenimiento del patrimonio de la empresa, los rubros que la componen son considerados de naturaleza no monetaria. Una excepción a esta regla de patrimonio, está constituida por el capital social preferente cuando este es cancelado a los accionistas a su valor nominal en cuyo caso el monto del capital social preferente es

considerado como una partida de naturaleza monetaria.

Para analizar los efectos de la inflación sobre los estados contables, es necesario comprender dos conceptos diferentes, **el nivel general de precios con sus cambios y el precio específico de cada bien o servicio** con los suyos.

El primero representa el promedio ponderado de un conjunto de bienes y servicios con un criterio que intenta ser abarcativo y general.

En cambio el segundo, se refiere al precio específico individualmente considerado, refleja el valor de determinado bien o servicio. Tiene una evolución propia que puede establecerse de manera anticipada (intereses de un crédito o una deuda), o no, dado que está sujeto a la evolución de un mercado (precio de los bienes de cambio, de acciones con cotización, de la moneda extranjera, etc.).

El nivel general de precios representa, el poder adquisitivo de la moneda como contrapartida general del precio de los bienes y servicios que pueden adquirirse con ella. La variación en el índice general de precios sirve de base para calcular la tasa de inflación, por lo que los conceptos de inflación, pérdida de poder adquisitivo de la moneda o incremento en el nivel general de precios son similares y podemos usarlos de manera indistinta al referirnos a la evaluación de su impacto sobre los estados contables.

En primer lugar, podemos decir que la inflación afecta la unidad de medida en la que están expresados los estados contables, consecuentemente, para analizar sus efectos debemos considerar a los saldos expuestos en los estados contables en forma integral, es decir tomarlos en conjunto.

Paralelamente, la variación en el precio específico de un bien o servicio, individualmente considerado, es un concepto distinto del fenómeno general descripto. Para analizar el efecto de la inflación sobre cada uno de estos ítems debemos considerarlos individualmente.

Para calcular la variación promedio deben elaborarse **números índice de nivel de precios** que idealmente deberían tomar en cuenta a todos los bienes y servicios que participan en la economía considerando además su participación relativa. Estos índices representan aproximaciones aceptables a la realidad, no se trata de cifras exactas.

Un número índice debe tener las siguientes características:

- comprender una muestra lo más amplia y representativa posible de bienes y servicios
- referirse a períodos breves (mensuales)
- ser de pronta difusión

- ser elaborado por un organismo que merezca confianza (en nuestro de país lo elabora el Indec)

Debemos calcular la variación de precios producida en cualquier mes con respecto al mes inmediato anterior. Por ejemplo: si se produce un incremento de 2 unidades en enero con respecto a diciembre debemos hacer el siguiente cálculo para expresarlo en porcentaje (índice de enero 150, índice de diciembre 148).

Variación del índice x 100 = 2 x 100 = 1.35 %

N° índice del mes 148

Otra alternativa sería la siguiente

N° índice del mes - 1 x 100 = 150 – 1 x 100 = 1.35 %

N° índice mes anterior 148

De esta misma forma podría calcularse el incremento correspondiente a cualquier período. Por ejemplo: de Diciembre a Junio

El **Ajuste integral por inflación** persigue como objetivo que todas las cifras de los estados contables queden expresados en una unidad de medida homogénea (moneda de cierre).

Algunas partidas quedan expresadas en moneda de cierre sin necesidad de efectuar ajuste, por ejemplo mercaderías compradas el último día del ejercicio, y los saldos de dinero en caja y bancos.

Es importante señalar que el ajuste por inflación no debe confundirse con una cuestión de valuación, si se re-expresa por inflación el costo de incorporación de un bien, el importe resultante continúa siendo un valor del pasado llevado a la unidad de medida actual. El cálculo del "efecto medición" sobre la totalidad de las partidas Activas y pasivas, es un cálculo independiente y consiste en cuantificar el tiempo de exposición de los saldos de dichas partidas, ente la pérdida del poder adquisitivo de la unidad de medida que las mide.

Si el precio de un bien varía en un porcentaje distinto al de la inflación entonces sí podemos hablar de valuación de bienes, que no se soluciona con la re-expresión de los estados contables por inflación.

Los asientos de ajuste por inflación reflejan diferencias entre los importes re-expresados en cada cuenta y los importes anteriores a la re-expresión.

Con cada una de las cuentas debe hacerse lo siguiente:

- calcular su importe ajustado
- calcular la diferencia entre el importe ajustado y el previamente contabilizado

- volcar la diferencia en el asiento de ajuste

Los llamados rubros monetarios no necesitan ser corregidos. Ejemplo: efectivo en caja, cuenta bancos. En este caso el Resultado por Tenencia será exclusivamente la cuantificación del efecto de la inflación sobre dicha partida (Resultado por exposición a la inflación). Este tipo de partida, como ya dijimos, no tienen cobertura contra la inflación).

Los rubros no monetarios deben ser ajustados, y son aquellos que se cubren de la depreciación que produce la inflación sobre los activos que los integran, y además no generan pérdidas ni ganancias. El Resultado por Tenencia será positivo o negativo según el efecto de su Valuación o cobertura sea mayor o menor a la medición de los efectos de la inflación sobre su valor original.

El Resultado por Tenencia será neutro, si la tasa que se utiliza para "valuar" es igual a la tasa que se utiliza para "medir". En este caso la "cobertura es perfecta".

El Cálculo del efecto de la inflación sobre la totalidad de las partidas del Activo y del Pasivo es un cálculo independiente y consiste en cuantificar el tiempo de exposición de los saldos de dichas partidas, ente la pérdida del poder adquisitivo de la unidad de medida que las mide.

En las partidas de Ingresos y Egresos, la aplicación del ajuste por inflación hace cambiar de "resultado nominal" a "resultado homogeneizado" al resultado del ejercicio, pero de ninguna manera genera un "nuevo resultado". Constituye una nueva expresión numérica del resultado, ya que no produce ni más ni menos ingresos, sino que permite a éstos que sean expuestos en una moneda de poder adquisitivo equivalente al instante de lectura de la información.

La acción de homogeneización sobre el Patrimonio Neto solo se realiza para dejarlo expuesto en una medida con poder adquisitivo equivalente al instante de cierre. El efecto de la medición del Patrimonio Neto no trasciende a resultados como una partida en particular. Lo que se busca es mejorar la calidad de la información y cumplir con la pauta de Capital a Mantener.

Un programa procesador como una planilla de cálculo podría permitir cuantificar el efecto inflacionario sobre cada partida, calculándolo por diferencia entre los movimientos o flujos al debe y al haber reexpresados u homogeneizados al cierre de período bajo estudio.

Clasificación de Costos por su función

Por definición un costo es el valor monetario de los recursos que se entregan o prometen entregar, a cambio de bienes o servicios que se adquieren. Los costos tienen diferentes clasificaciones de acuerdo con el enfoque y la utilización que se les dé. Una de las clasificaciones más utilizadas es de acuerdo con la función en que se incurren:

Costos de Producción: son los costos que se generan en el proceso de transformar la materia prima en productos terminados:
Por ejemplo:

a . Costo de la materia prima y materiales que intervienen en el proceso productivo

b . Sueldos y cargas sociales del personal de producción.

c . Depreciaciones del equipo productivo.

d . Costo de los Servicios Públicos que intervienen en el proceso productivo.

e . Costo de envases y embalajes.

f . Costos de almacenamiento, depósito y expedición.

Costos de Comercialización: son los que se generan por llevar el producto o servicio hasta el consumidor final
Por ejemplo:

a . Sueldos y cargas sociales del personal del área comercial.

b . Comisiones sobre ventas.

c . Fletes, hasta el lugar de destino de la mercadería.

d . Seguros por el transporte de mercadería.

e . Promoción y Publicidad.

f . Servicios técnicos y garantías de post-ventas.

Costos de Administración: son los generados en las áreas administrativas de la empresa. Se denominan Gastos.
Por ejemplo:

a . Sueldos y cargas sociales del personal del área administrativa y general de la empresa

b . Honorarios pagados por servicios profesionales.

c . Servicios Públicos correspondientes al área administrativa.

d . Alquiler de oficina.

e . Papelería e insumos propios de la administración

Costos de financiamiento: son los que se generan por el uso de recursos de capital.
Por ejemplo:

a . Intereses pagados por préstamos.

b . Comisiones y otros gastos bancarios.

c . Impuestos derivados de las transacciones financieras

La contabilidad de costos es un sistema de información para predeterminar, registrar, acumular, distribuir, controlar, analizar, interpretar e informar de los costos de producción, distribución, administración y financiamiento.

Se relaciona con la acumulación, análisis e interpretación de los costos de adquisición, producción, distribución, administración y financiamiento, para el uso interno de los directivos de la empresa para el desarrollo de las funciones de planeación, control y toma de decisiones.

Proponemos clasificar cada una de las partidas del plan de cuentas correspondientes a los egresos de la empresa con los centros de costo de acuerdo a su función, de manera de obtener informes de cada departamento.

Ratios Financieros
Los **ratios financieros** también llamados razones financieras o indicadores financieros, son coeficientes o razones que proporcionan unidades contables y financieras de medida y comparación, a través de las cuales, la relación (por división) entre sí de dos datos financieros directos, permiten analizar el estado actual o pasado de una organización, en función a niveles óptimos definidos para ella.

Los valores utilizados para calcular las **ratios financieros** se obtienen principalmente del Estado de situación patrimonial y del estado de resultados de la empresa. Como ya sabemos, datos en estos estados están basados en el método de contabilidad y estándares de contabilidad utilizados por la organización.

Los **ratios financieros** cuantifican numerosos aspectos de una empresa y forman una parte integral del análisis de los estados financieros de la misma.

Los **ratios financieros** son categorizados de acuerdo al aspecto financiero del negocio o empresa que mide la ratio.

Los **ratios de liquidez** miden la disponibilidad de dinero en efectivo para pagar deuda.

Los **ratios de actividad** miden cuán rápido una empresa convierte los activos no-corrientes en activos corrientes.

Los **ratios de deuda** miden la capacidad de una empresa para repagar una deuda de largo plazo.

Los **ratios de ganancia** miden el uso que la empresa hace de sus activos y el control de sus gastos para generar un aceptable retorno.

Los **ratios de mercado** miden la respuesta del inversor ante la tenencia de acciones de la empresa y también el costo de emitir acciones. Estos se encuentran relacionados con el rendimiento sobre la inversión de los accionistas, y con la relación entre el rendimiento y el valor de una inversión en acciones de la empresa.

Las ratios financieras permiten realizar comparaciones:

- Entre empresas.
- Entre industrias.
- Entre diferentes períodos de tiempo de una misma empresa.
- Entre una determinada empresa y el promedio de las empresas en su rama de la industria.

Los ratios por lo general no resultan de utilidad a menos que se los compare contra algún otro valor, como por ejemplo los resultados de la empresa en un ciclo de negocios previo u otra empresa. Por lo tanto los ratios de empresas en diferentes industrias, que están expuestas a riesgos, requerimientos de capital, y competencia diferentes por lo general son más difíciles de comparar.

La interpretación correcta de un ratio, además de las condiciones mencionadas anteriormente, debe considerar:

Las razones deben ser interpretadas en series de tiempo, según conjuntos de ratios. Un índice solitario no puede identificar el estado de una organización.

No existen óptimos .ª priori", ya que, cada razón se relaciona a las actividades del negocio, a la planificación, a los objetivos, y hasta a la evolución de la economía, debido a que esta influye en el accionar de toda empresa.

Si bien una ratio aporta una valoración cuantitativa, la interpretación de ésta requiere una abstracción del analista de forma cualitativa.

El análisis de ratios financieras es un complemento a otras herramientas del Análisis Financiero, por lo que es ideal para ser aplicado de manera aislada.

Los resultados de una ratio sugerirán la pregunta "¿por qué?", y las respuestas provendrían de un análisis más profundo o global en torno a la empresa que estuviese siendo analizada.

A continuación mostraremos los ratios más utilizados y que posteriormente emplearemos en el análisis de los estados financieros obtenidos:

Ratio Financiero	Fórmula	En palabras	"Óptimo"	Criterio
Razón Circulante o Estudio de la Solvencia	RC = AC / PC	Razón Circulante = (Activo Circulante) / Pasivo Circulante	1,5<RC<2,0.	RC < 1,5, probabilidad de suspender pagos hacia terceros. RC > 2,0, se tiene activos ociosos, pérdida de rentabilidad. Por ausencia de inversión de los activos ociosos.
Prueba Ácida	PrA=(C+B+Ac+De+DxC)/PC RA = (AC − I) / PC	Prueba Ácida = (activo circulante - inventario) / Pasivo Circulante Razón Ácida = (Activo Circulante - Inventario) / Pasivo Circulante	PrA=RA~1 (cercano a 1).	RA < 1, peligro de suspensión de pagos a terceros por activos circulantes insuficientes. RA > 1, se tiene exceso de líquidez, activos ociosos, pérdida de rentabilidad.
Razón de efectivo	REf = EF / PC	Efectivo / Pasivo Circulante	~0.3 (cercano a 0.3).	Por cada unidad monetaria que se adeuda, se tienen "*X.X*" unidades monetarias de efectivo en 2 o 3 días.
Capital de Trabajo Neto sobre total de activos	KTSA = (AC − PC) / AT	(Activos Circulantes – Pasivo Circulante) / Total Activos	KTSA > 0 (mayor a 0).	KTSA > 0 se tienen un nivel adecuado de activos circulantes (líquidos) KTSA < 0 se tiene un nivel no adecuado de activos circulantes.
Capital Trabajo Neto sobre Deudas a Corto Plazo	KTSPC = (AC − PC) / PC	(Activos Circulantes – Pasivo Circulante) / Pasivo Circulante	~0.5 (cercano a 0.5.	KTSPC < 0.5 es posible que se tenga problemas para cumplir con las deudas a corto plazo, aunque convierta en dinero todos sus activos.
Días de medición del intervalo tiempo	DMIT = (AC / CM) * 365	(Activos Circulantes / Costos Mercaderías)*365	-	La empresa puede seguir funcionando por X, xx donde: X=años, xx=meses.
Razón de endeudamiento	RE = (PC + PLP) / PN	(Pasivo Circulante + Pasivo a Largo	0.4 < RE < 0.6.	RE > 0.6, se perdiendo autonomía financiera frente a terceros. 0.4 < RE < 0.6: El X, X%

		Plazo) / Patrimonio Neto		del total de activos, está siendo financiado por los acreedores de corto y largo plazo. RE < 0.4, se tiene exceso de capitales propios (se recomienda cierta proporción de deudas).
Razón de Endeudamiento sobre la Inversión Total	RESIv = ((PC + PLP) * 100) / AT	((Pasivo Circulante + Pasivo a Largo Plazo)*100) / Activo Total	-	El Activo Total se encuentra financiado en un X, X% con recursos de terceros, y está comprometido en dicho porcentaje.
Desagregación del Endeudamiento sobre la inversión	DESIvCP = (PC / AT) * 100 DESIvLP = (PLP / AT) * 100	Corto Plazo: (Pasivo Circulante / Activo Total)*100 Largo Plazo: (Pasivo a Largo Plazo / Activo Total)*100	-	El X, X% del pasivo circulante está cubierto por el activo total. El X, X% del pasivo a largo plazo está cubierto por el activo total.
Endeudamiento sobre el Patrimonio	ESPA = ((PC + PLP) * 100) / PA	((Pasivo Circulante + Pasivo a Largo Plazo) *100) / Patrimonio	-	Por cada una unidad monetaria aportada por los propietarios, se obtiene un X, X% de terceros de financia
Razón de calidad de la deuda	RCD = PC / (PC + PLP)	Pasivo Circulante / (Pasivo Circulante + Pasivo a Largo Plazo)	→ 0 Lo menor posible	Por cada unidad monetaria que se adeuda, X, X unidades monetarias son a corto plazo. El XX% de la deuda es al corto plazo, y el resto al largo plazo.
Razón de Gastos Financieros sobre ventas	RGFSV = GF / VT	Total Gastos Financieros / Ventas Totales	RGFSV < 0.04	RGFSV > 0.05, los Gastos Financieros son excesivos. 0.04 < RGFSV < 0.05, se está en un nivel intermedio de precaución. RGFSV < 0.04, los Gastos Financieros son prudentes en relación a las ventas.
Cobertura de Gastos Financieros	CGF = UAIEI / GF	(UAI e intereses) / Gastos Financieros	-	Por cada unidad monetaria que la empresa tenga en gastos, debe recuperar "X" unidades monetarias
Cobertura de Efectivo	CEf = (UAIEI + D) / GF	((U.A.I e intereses) +	-	Por cada unidad monetaria que la empresa

		Depreciación) / Gastos Financieros		tenga en gastos, descontando las depreciaciones, debe recuperar "X" unidades monetarias
Rotación de Inventarios	RI = CV / I	Costo de ventas / Inventarios	Lo más alto posible	Se vendió en inventario X, XX veces, en tanto se agoten las existencias, por consiguiente se pierdan ventas.
Días de rotación de inventarios	DRI = 365 / RI	365 / Rotación inventarios	-	El inventario rotó X, XX veces en el período de análisis.
Rotación de Cuentas por Cobrar	RCxC = V / CxC	ventas a crédito/ promedio cuentas por cobrar	-	Ventas netas anuales a crédito divididas por el promedio de cuentas por cobrar del año (cuentas por cobrar al inicio del año + cuentas por cobrar al final del año dividido para dos). Indica la velocidad con la que un negocio recolecta sus cuentas. Se cobraron las cuentas por cobrar pendientes, en una relación de XX durante el año.
Días de venta en rotación de Cuentas por Cobrar	DRCxC = 365 / RCxC	365 días / Rotación Ctas.por Cobrar	-	Las ventas al crédito se cobraron en promedio en XX días.
Rotación de Cuentas por Pagar	RCxP = CMV / CxP	Costo mercadería vendida / Cuenta por Pagar	-	Se pagaron las cuentas por pagar pendientes, en una relación de XX durante el año.
Días de rotación Cuentas por Pagar	DRCxP = 365 / RCxP	365 días / Rotación Ctas.por Pagar	-	Se pagaron las cuentas por pagar cada XX días.
Rotación Activos Totales	RTA = VN / AT	Ventas Netas/ Total Activos	-	Por cada unidad moneraria invertida en el total de activos, se generan X unidades monetarias en ventas.
Margen de Utilidad	MU = UN / V	Utilidad Neta / Ventas	-	Por cada unidad monetaria de venta, se generan X, X unidades monetarias de utilidad. Un X, X% de utilidad por sobre las ventas.

Rendimiento sobre los Activos	ROA = UN / A	Utilidad Neta / Total de activos	-	Por cada unidad monetaria invertida en activos, la empresa obtiene de utilidad netas X, X unidades monetarias.
Rendimiento sobre el Capital	ROK = UN / K	Utilidad antes de impuestos, intereses y amortizaciones / Capital	-	Por cada unidad monetaria de capital aportado por los propietarios, se generan X, X unidades monetarias de utilidad neta.
Utilidad por Acción	UPA = Utilidad del ejercicio/ NA	Utilidad Neta / Acciones o número de acciones	-	Por cada acción en circulación existe X, X unidades monetarias de utilidad.
Razón Precio/Utilidad	RPU = PxA / UPA	Precio por acción / Utilidad por acción	-	Las acciones se venden en X, X veces su utilidad. El(los) accionista(s) está(n) dispuesto(s) a pagar "X" unidades monetarias por cada utilidad monetaria. Por cada unidad monetaria de acción se está dispuesto a pagar "X" unidades monetarias.

3.7.9. Modulo 3: herramientas y funciones de Microsoft Excel a utilizar

El Plan de cuentas, el libro diario, el mayor, el balance de sumas y saldos, etc., etc. Componentes necesarios de nuestra contabilidad tendrán su soporte en planillas de cálculo Excel.

Sobre estas planillas u hojas de cálculo Excel es que diseñaremos y codificaremos el plan de cuentas de acuerdo a nuestras necesidades. Registraremos mediante asientos contables todas las operaciones de la organización. Obtendremos en tiempo real el pase al libro mayor de las imputaciones y los diferentes informes contables administrativos.

Para lograr todo lo anterior es necesario explicar el funcionamiento de algunas herramientas de formato de este software que serán necesarias a la hora del desarrollo del rayado automático del libro diario por ejemplo.

Las funciones predeterminadas incorporadas en esta planilla de cálculo Excel son importantes a la hora del manejo de los datos de los asientos. Hablamos de sumas condicionales, funciones de búsqueda, lógicas, etc.

Por último, trataré de ser lo más claro posible cuando abordemos las Tablas Dinámicas de Excel, ya que la mayoría de las salidas de nuestra herramienta contable administrativa girará en torno a ellas. Del completo entendimiento de estas, va a

depender el éxito en el desarrollo de nuestras planillas contables administrativas integradas.

Hoja de Cálculo

La hoja de cálculo es una aplicación de los paquetes de informática tradicionales que está programada para el manejo de datos numéricos y alfanuméricos con el propósito de obtener conclusiones e informes de contabilidad. Las posibilidades de este tipo de aplicaciones son inmensas, ya que permite operar con cálculos complejos, fórmulas, funciones y elaborar gráficos de todo tipo.

Los orígenes de las hojas de cálculo modernas se remontan quizás a los años '60, cuando artículos en revistas especializadas comenzaron a hacer referencia al concepto de "hoja de cálculo electrónica". La primera hoja de cálculo fue creada por Dan Bricklin y se llamó VisiCalc.

Actualmente y en su forma más tradicional, las hojas de cálculo se emplean para hacer bases de datos numéricos, operaciones de cálculos entre celdas, informes y representaciones en gráfico de torta, barras y otros. Estas funciones no sólo son muy útiles para la administración y decisión a nivel ejecutivo, sino que también son fundamentales a la hora de presentar resultados y conclusiones laborales y de negocios a públicos y clientes.

Por su versatilidad y facilidad de uso a partir de un entrenamiento en el software, este tipo de programas permiten ahorrar mucho tiempo (de elaboración y resolución de cálculos extensos y complicados) y dinero (invertido en contadores y especialistas de cálculos y economía).

Hoy por hoy existen muchos programas que ofrecen esta variedad de servicios. La más común y popular en el mundo es la de Microsoft Office, de nombre Excel, que se emplea en pequeñas y grandes oficinas y hasta para llevar las finanzas familiares.

Tal vez la característica básica más útil de Excel es la capacidad de almacenar y organizar los datos, que es tan sencillo como seleccionar una celda de una hoja de cálculo y teclear el valor que se desea almacenar. Una sola hoja de cálculo de Excel puede contener miles de filas y columnas, permitiendo almacenar grandes cantidades de datos en un solo lugar. Un solo libro de Excel puede contener muchas hojas de cálculo, cada una es una hoja separada. Esto permite almacenar muchas tablas de datos diferentes dentro del mismo archivo de Excel.

Excel ofrece la capacidad de introducir fórmulas matemáticas en las celdas para realizar cálculos sobre otras celdas. Las fórmulas pueden ser simples o complejas y una fórmula incluso puede referirse a una celda que contiene un valor calculado usando una fórmula diferente, lo que permite múltiples niveles de cálculo. Excel también tiene varias herramientas de cálculo rápido, tales como promediar y totalizar columnas.

Otra característica básica de MS Excel es la posibilidad de crear diagramas y gráficos personalizados. Crear un diagrama o un gráfico básico es relativamente sencillo, se debe seleccionar un rango de celdas en la tabla, elegir crear un gráfico y especificar el tipo de gráfico. Excel puede producir muchos tipos de gráficos, tales como de pastel, de barras y de líneas.

MS Excel permite una amplia gama de opciones de formato. Permite modificar el tamaño, el estilo y el color de letra y también resaltar las celdas con diferentes colores para diferenciar los valores de datos, etc. Acceder a otros datos, importándolos desde una amplia variedad de fuentes.

No es intención de este trabajo realizar un estudio detallado de cada una de las funcionalidades de Excel, sino simplemente de aquellas que sean útiles a nuestro objetivo que es el desarrollo de una herramienta contable-administrativa.

Por ello trataremos de explicar de la forma más clara posible las características, funciones y herramientas que incluye esta planilla de cálculo y que nos serán de utilidad a nuestro desarrollo a medida.

Herramientas de formatos a utilizar

Formatos Condicionales
El formato condicional de Excel es una útil herramientas que se encarga de aplicar automáticamente un formato determinado a aquellas celdas que cumplan una serie de criterios concretos. Por ejemplo, puede indicarle a Excel que evalúe el valor que se introduce en un rango determinado. De este modo, si ese valor que se escribe cumple una serie de condiciones se le aplicará de manera automática un formato concreto.

Se puede utilizar el formato condicional en lugar de un gráfico. Hace que las celdas se vean diferentes dependiendo de su contexto. El formato condicional permite aplicar el formato de celdas de forma selectiva y automáticamente, basándose en los contenidos de las celdas. La función de formato condicional es versátil, pero algunas veces no lo suficiente. Cuando las reglas de formato condicional integradas de Excel no respondan a sus necesidades, podrá usar una fórmula para obtener los resultados que desee.

Para especificar formato condicional basado en una fórmula, seleccione las celdas y después seleccione INICIO>ESTILOS>FORMATO CONDICIONAL>NUEVA REGLA. Este comando despliega el cuadro de diálogo NUEVA REGLA DE FORMATO. Haga click en el tipo de regla titulado UTILICE UNA FORMULA QUE DETERMINE LAS CELDAS PARA APLICAR FORMATO y podrá especificar la fórmula.

La fórmula debe ser una formula lógica que devuelva VERDADERO o FALSO. Si la fórmula evalúa VERDADERO, se satisface la condición y se aplica el formato condicional. Si la fórmula evalúa FALSO, no se aplica el formato condicional.

Si la fórmula que introduce en el cuadro de diálogo Formato Condicional contiene una referencia de celda, esa referencia de celda se considera relativa, basada en la celda superior izquierda en el rango seleccionado.

Cuando copiamos una celda que contiene Formato condicional, también copiamos el formato condicional. Para ello podemos utilizar el cuadro de diálogo PEGADO ESPECIAL y seleccionar la opción FORMATOS. (FIG 1).

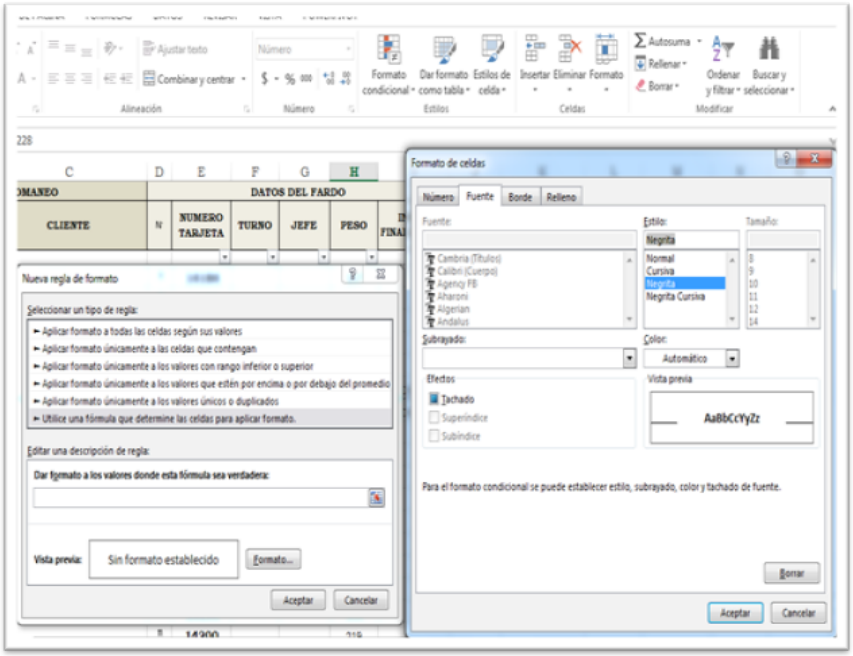


FIG 1: FORMATOS CONDICIONALES 1

Introducir Fórmulas y Funciones

Las fórmulas son lo que hace que una hoja de cálculo sea tan útil. Si no fuera por las fórmulas, una hoja de cálculo sería simplemente un documento procesador de texto que mostraría la información en forma de tablas. Las fórmulas se usan para calcular resultados basados en los valores almacenados en los libros. Cuando los datos cambian, las fórmulas calculan resultados actualizados sin que tenga que realizar ningún esfuerzo adicional.

Una fórmula debe escribirse en una celda. Realiza algún cálculo de algún tipo y devuelve un resultado, que se muestra en la celda. Las fórmulas emplean una gran variedad de operadores y funciones de hoja de cálculo para poder trabajar con números y texto. Los números y texto utilizados en las diferentes fórmulas pueden

estar colocados en otras celdas, lo que facilita la operación de cambiar los datos y da una naturaleza dinámica a los libros. Una fórmula puede constar de cualquiera de estos elementos:

- Operadores matemáticos, como + (para sumar) y * (para multiplicar).
- Referencias a otras celdas (lo que incluye celdas y rangos con nombre).
- Valores numéricos o texto.
- Funciones de cálculo (como SUMA o PROMEDIO)

Cuando trabaja con una TABLA, Excel le permite crear fórmulas que utilizan los nombres de columna de la tabla, lo que hace que sus fórmulas sean más fáciles de leer.

Después de introducir una fórmula en una celda, ésta mostrará el resultado de la fórmula. La fórmula sólo se puede ver en la barra de fórmula cuando seleccione la celda.

Las fórmulas siempre comienzan con el signo igual (=) para que Excel pueda distinguirlas de las celdas con texto.

Excel permite el uso de muchos operadores en sus fórmulas. Los operadores son símbolos que indican el tipo de operación matemática que quiere llevar a cabo la fórmula. Algunos de esos operadores son: + (suma); - (resta); * (multiplicación); / (división); >(comparación lógica, mayor que); & (Unión), entre otros.

Cuando Excel calcula el valor de una fórmula, emplea ciertas reglas para saber en qué orden debe calcular las operaciones. Se necesita entender estas reglas para poder crear fórmulas correctamente. Elevar un valor a otro tiene la máxima prioridad (es decir, se ejecutará siempre en primer lugar. La multiplicación y división lo harán en segundo lugar. En tercero la suma y la resta, y los operadores lógicos ocuparán el último lugar en cuanto a prioridad (se ejecutarán en último lugar).

Para eliminar el orden de prioridad preestablecido en Excel usamos paréntesis. Las expresiones entre paréntesis se realizan siempre en primer lugar.

Es buena idea usar paréntesis incluso cuando no son estrictamente necesarios, ya que ayuda a aclarar lo que la fórmula intenta hacer.

También puede anidar los paréntesis dentro de las fórmulas, esto es, colocar paréntesis dentro de otros paréntesis. Si lo hace, Excel calculará primero los paréntesis interiores y a continuación, hacia afuera.

Cada paréntesis abierto debe tener su correspondiente paréntesis cerrado, por supuesto. Si tiene muchos niveles de paréntesis anidados, puede ser difícil llevar

la cuenta de los que ha abierto. Si se producen errores de paréntesis. Excel se lo indicará y no dará por válida la fórmula.

La mayoría de las fórmulas que se crean usan funciones de hoja. Las funciones le permiten elevar notablemente la potencia de sus fórmulas y realizar cálculos que es difícil (o incluso imposible) si utiliza sólo los operadores que acabamos de ver.

Todas las funciones de hoja usan paréntesis. La información entre paréntesis recibe el nombre de lista de argumentos. Las funciones varían de acuerdo a como utilizan los argumentos. Dependiendo de lo que tenga que hacer, una función puede utilizar un número fijo de argumentos, un número indeterminado de argumentos, argumentos opcionales, un argumento o ningún argumento.

Si una función utiliza más de un argumento, debe separar cada argumento con un punto y coma. Un argumento puede consistir en una referencia a celda, un nombre, valores literales, cadenas de texto literal, expresiones o incluso otras funciones.

Referencias a Celdas
La mayoría de las fórmulas que crea contienen referencias a celdas o a rangos. Estas referencias permiten que sus fórmulas trabajen dinámicamente con los datos de esas celdas o con rangos, en lugar de ser restringidos a valores fijos. Esto es, si su fórmula se refiere a la celda A1 y cambia el valor de esa celda, los resultados de la fórmula cambiarán para reflejar el nuevo valor. Si no emplea referencias en sus fórmulas, tendrá que editar las fórmulas para cambiar los valores dentro de ellas.

Cuando emplee una referencia en una fórmula, podrá ser uno de estos tres tipos:

- RELATIVA: las referencias de fila o columna pueden cambiar cuando copie la fórmula en otra celda, ya que las referencias son en realidad distancias relativas respecto a la fila y columna actuales.
- ABSOLUTA: las referencias de fila y columna no cambian cuando copia la fórmula, ya que son referencias a una celda concreta.
- MIXTAS: la referencia a la fila o a la columna es relativa y la otra es de tipo absoluta.

Una referencia absoluta usa dos signos del dólar en su dirección: uno para la letra de la columna y otro para el número de fila (por ejemplo A5). Excel también permite las referencias mistas en las que solo una de las partes de la dirección es absoluta (por ejemplo, $A4 o A$4).

Por defecto, Excel crea referencias a celdas relativas en las fórmulas. La diferencia se hace evidente cuando copia una fórmula a otra celda.

Al usar una referencia absoluta, y al copiar y pegar una fórmula, las referencias de las celdas no se ajustarán. De nuevo, esto es lo que necesitamos, ya que al mover

una fórmula querrá que siga haciendo referencia a las celdas originales.

Puede introducir referencias absolutas o mixtas de forma manual, insertando símbolos de dólar en las posiciones adecuadas de la dirección de la celda. O puede usar un atajo útil: la tecla F4. Cuando introduce una referencia a una celda (escribiéndola o señalándola), puede pulsar F4 varias veces para que Excel recorra los cuatro tipos de referencia.

Expresiones Relacionales.
Función SI, SUMAR.SI y CONTAR.SI

La función SI en Excel es parte del grupo de funciones Lógicas y nos permite evaluar una condición para determinar si es falsa o verdadera. La función SI es de gran ayuda para tomar decisiones en base al resultado obtenido en la prueba lógica.

Además de especificar la prueba lógica para la función SI también podemos especificar valores a devolver de acuerdo al resultado de la función.

Los parámetros necesarios son tres:
Prueba lógica (obligatorio): Expresión lógica relacional, simple o compleja que será evaluada para conocer si el resultado es VERDADERO o FALSO. La Prueba lógica puede ser una expresión que utilice cualquier operador lógico o también puede ser una función de Excel que regrese como resultado VERDADERO o FALSO.

Valor si verdadero (opcional): El valor que se devolverá en caso de que el resultado de la Prueba lógica sea VERDADERO. Este valor puede ser un número, un texto, una referencia a una celdilla o incluso una fórmula.

Valor si falso (opcional): El valor que se devolverá si el resultado de la evaluación es FALSO. Como el anterior, también puede ser una referencia, una fórmula o un valor constante.

Podemos introducir la función SI conjuntamente con sus parámetros como si fuese una fórmula, obteniéndose en la celda el resultado de su evaluación. Es decir que al utilizar la función SI, uno de sus parámetros sea, a su vez, otra función del mismo tipo, es decir otra decisión o expresión lógica SI. A este hecho se le conoce como ANIDACION, pudiendo ser útil en muchos casos. Gracias a la anidación de decisiones, por ejemplo, es posible introducir en una celda un valor entre muchas posibilidades.

Otro caso en el cual son útiles las expresiones relacionales es cuando una cierta operación, por ejemplo una suma de valores debe realizarse de forma condicional, sumando solo aquellos que cumplan con cierto criterio.

Existen dos funciones, llamadas SUMAR.SI y CONTAR.SI, que es fácil suponer son equivalentes a las funciones SUMAR y CONTAR que ya conocemos. Permiten realizar una suma o un conteo de una manera selectiva. La diferencia estriba en que

las dos primeras toman como segundo parámetro una expresión relacional, de tal manera que la operación, de suma o conteo, se efectúa solo sobre las celdas que, al evaluar la expresión, devuelven el valor VERDADERO.

En realidad el segundo parámetro será una cadena de caracteres conteniendo el valor buscado o la condición a aplicarse a cada una de las celdas que formen parte del rango entregado como primer parámetro.

Funciones de Búsqueda y Referencia. BUSCARV
Una fórmula de búsqueda básicamente devuelve un valor de una tabla buscando otro valor. Una buena analogía es un directorio de teléfonos común. Si quiere encontrar el número de teléfono de una persona, primero localiza el nombre (lo "busca") y luego recupera el número correspondiente. Usamos en este caso el término "tabla" para describir un rango de datos rectangular.

La función BUSCARV busca el valor de la primera columna en la tabla de búsqueda y devuelve el valor correspondiente en una columna especificada de la columna correspondiente. Los valores de la tabla de búsqueda están dispuestos verticalmente (lo que explica la V en la función).

La función BUSCARV es útil cuando se debe identificar una correspondencia exacta para un valor objetivo, siempre y cuando se use FALSO para el cuarto argumento de función. (FIG 2)

Los argumentos de la función BUSCARV son:

- Valor búsqueda: el valor a buscar en la primera columna de la tabla de búsqueda.
- Conjunto tabla: el rango que contiene la tabla de búsqueda.
- Numero índice columna: el número de columna dentro de la tabla del cual se devuelve el valor correspondiente.
- Rango búsqueda: opcional. Si es VERDADERO u omitido, se devuelve una correspondencia aproximada (si no se encuentra una correspondencia exacta, se devuelve el siguiente valor mayor que es menor que el valor buscado). Si es FALSO, BUSCARV buscará una correspondencia exacta. Si BUSCARV no puede encontrar una correspondencia exacta, la función devuelve #N/A

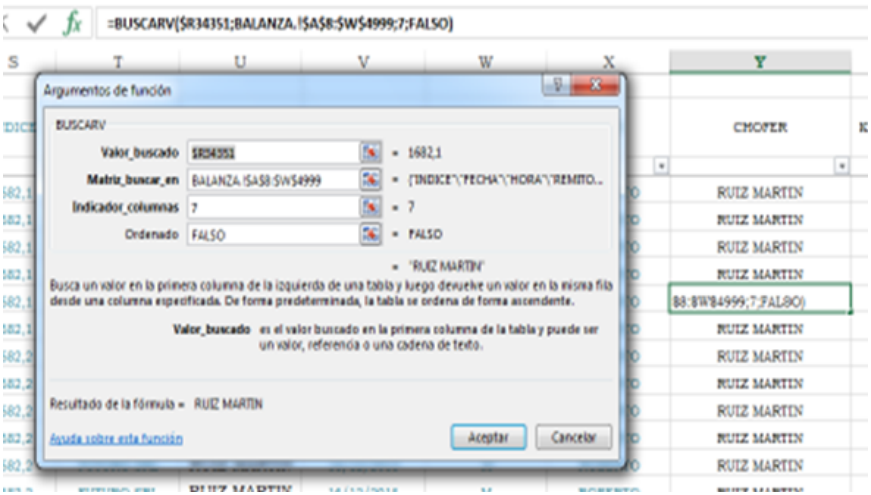


FIG 2: FUNCION BUSCARV 1

Filtros

Al filtrar información en una hoja de cálculo, puede encontrar valores rápidamente. Puede filtrar una o más columnas de datos. Con el filtrado, no solo puede controlar lo que desea ver, sino que además puede controlar qué desea excluir. Puede aplicar un filtro en base a opciones elegidas en una lista o crear filtros específicos para centrarse exactamente en los datos que desea ver.

Cuando se filtran datos y los valores en una o más columnas no reúnen los criterios de filtrado, se ocultan las filas completas. Puede filtrar según valores numéricos o de texto o bien puede filtrar por color en el caso de las celdas que tienen aplicado un formato de color en el fondo o en el texto.

- *Seleccione los datos que desea filtrar*
  - En el grupo Ordenar y filtrar de la pestaña Inicio, haga clic en Filtro.
  - Haga clic en la flecha desplegable de filtro en el encabezado de columna para mostrar una lista de la cual puede seleccionar filtros.
  - Según el tipo de datos que hay en la columna, Microsoft Excel muestra en la lista Filtros de número o Filtros de texto.
- *Seleccione valores o realice búsquedas para filtrar* Seleccionar valores en una lista y realizar búsquedas son los métodos más rápidos para filtrar. Cuando hace clic en la flecha de una columna que tiene un filtro habilitado, todos los valores en esa columna aparecen en una lista.

1. Use el Cuadro de búsqueda para escribir el texto o los números que desea usar para realizar la búsqueda.
2. Active y desactive las casillas de verificación para mostrar los valores que se encuentran en la columna de datos.
3. Use criterios avanzados para buscar valores que reúnen condiciones específicas.
    a - Para seleccionar según valores, desactive la casilla de verificación (Seleccionar todo) en la lista. Mediante esta acción se desactivan todas las casillas de verificación. Luego seleccione únicamente los valores que desea ver y haga clic en Aceptar para ver los resultados
    b - Para buscar texto en las columnas, escriba el texto o los números en el Cuadro de búsqueda. Otra alternativa es usar caracteres comodín, como el asterisco (*) o el signo de interrogación (?). Presione ENTRAR para ver los resultados.

- *Filtre los datos mediante la especificación de condiciones* Al especificar condiciones, se pueden crear filtros personalizados que limiten los datos exactamente del modo en que desea. Para ello, se crea un filtro. Si alguna vez ha consultado datos en una base de datos, esto le resultará familiar.
    1. Seleccione Filtros de número o Filtros de texto en la lista. Aparece un menú que le permite filtrar según diferentes condiciones.
    2. Elija una condición y luego seleccione o especifique los criterios. Haga clic en el botón Y para combinar criterios (es decir, dos o más criterios que se deben cumplir), o en el botón O para requerir que se cumpla solo una de varias condiciones.
    3. Haga clic en Aceptar para aplicar el filtro y obtener los resultados que espera.

Tablas Dinámicas

Las tablas dinámicas, también llamadas pivot tables, son una herramienta para análisis de bases de datos (BD). Se encargan de resumir y ordenar la información contenida en una base de datos.

La base de datos puede estar en una hoja (en forma de tabla) o en un archivo de datos externo. Una de estas Tablas puede ayudarle a transformar interminables filas y columnas de números en una presentación de datos con sentido.

Una Tabla Dinámica puede crear distribuciones de frecuencia y tabulaciones cruzadas de varias dimensiones de datos diferentes. Además puede mostrar subtotales y todo el nivel de detalle que quiera. Quizás el aspecto más innovador de las tablas

dinámicas está en su interactividad. Tras crear una tabla dinámica, puede recolocar la información en casi cualquier forma imaginable e incluso insertar fórmulas especiales que realicen nuevos cálculos.

Un pequeño inconveniente de usar tablas dinámicas es que, a diferencia de los informes basados en fórmulas, las tablas dinámicas no se actualizan automáticamente cuando modificamos la información en el origen de datos. Sin embargo, este inconveniente no supone un serio problema porque, con solo hacer un clic en el botón ACTUALIZAR, haremos que una tabla dinámica se actualice en los últimos datos.

La función de Tabla Dinámica es quizás el componente de Excel más avanzado tecnológicamente. Con sólo un clic, puede cortar una tabla de datos en docenas de formas diferentes y conseguir casi cualquier tipo de resumen que se imagine.

Cualquier base de datos contiene bastante información, pero no sirve de mucho en ese formato. Para hacer que esos datos le sean de utilidad, debe sintetizarlos. Sintetizar una base de datos es, básicamente, responder a preguntas sobre los datos. Por supuesto, puede pasar tiempo ordenando los datos y creando fórmulas que respondan a estas preguntas. Sin embargo, a menudo una Tabla Dinámica es una opción mucho mejor. Crearla sólo llevará un momento, no necesitará ni una sola fórmula y presentará un bonito informe.

Cualquier base de datos contiene bastante información, pero no sirve de mucho en ese formato. Para hacer que esos datos le sean de utilidad, debe sintetizarlos. Sintetizar una base de datos es, básicamente, responder a preguntas sobre los datos. Por supuesto, puede pasar tiempo ordenando los datos y creando fórmulas que respondan a estas preguntas. Sin embargo, a menudo una Tabla Dinámica es una opción mucho mejor. Crearla sólo llevará un momento, no necesitará ni una sola fórmula y presentará un bonito informe.

Las tablas dinámicas están basadas en dos conceptos: sumarización y rotación:

Se refiere a la capacidad de resumir datos del mismo tipo y con los mismos atributos. Sumarizacion es aquel nombre que nos sirve para identificar una tabla dinámica de dos o más columnas y tres filas donde haya conjugaciones de celdas.

La rotación es la posibilidad de colocar, quitar y mover cualquier cantidad de campos en cualquier posición que se requiera siempre y cuando estos campos estén contenidos en la base de datos.

Una Tabla dinámica necesita que sus datos estén en una base de datos rectangular. Puede almacenar esta base de datos como un rango de hoja de cálculo (que puede ser una tabla o simplemente un rango normal) o un archivo de base de datos externa.

En general, los campos de una base de datos pueden ser de dos clases:

Datos: contienen un valor o datos

Categoría: describen los datos.

Una tabla de base de datos puede tener cualquier número de capos de datos y de campos de categoría. Cuando cree una tabla dinámica, generalmente querrá obtener información sobre uno o más de los campos de datos. Por otra parte, los valores de los campos de categoría aparecerán en la tabla dinámica como filas, columnas o filtros.

Crear una Tabla Dinámica
Crear una tabla dinámica es un proceso interactivo. No es para nada poco habitual experimentar con los diferentes diseños hasta que se encuentre uno con el que esté satisfecho.

Si los datos están en el rango de una hoja de cálculo, seleccione cualquier celda de ese rango y vaya a INSERTAR>TABLAS>TABLA DINAMICA, que despliega el cuadro de diálogo #

Es conveniente crear primero una tabla a partir de un rango (seleccionando INSERTAR>TABLA>TABLA). Después, si expande la tabla agregando nuevas filas de datos, Excel actualizará la tabla dinámica sin necesidad de indicar manualmente el nuevo rango de datos.

La sección inferior del cuadro de diálogo nos pide indicar la ubicación para la nueva tabla dinámica. La ubicación predeterminada está en una hoja de cálculo nueva, pero puede especificar cualquier rango de hoja, incluyendo la hoja que tiene los datos.

Haga clic en ACEPTAR y Excel creará una tabla dinámica vacía y desplegará su LISTA DE CAMPOS DE TABLA DINAMICA #

La Lista de campos de Tabla Dinámica normalmente está acoplada a la parte derecha de la ventana de Excel. Arrastrando su título de barra, puede moverla a donde desee. También, si hace clic en una celda fuera de la tabla dinámica, la LISTA DE CAMPOS DE TABLA DINAMICA desaparece.

A continuación, configuremos el diseño real de la tabla dinámica. Puede hacerse utilizando cualquiera de estas dos técnicas:

- Arrastrar los nombres de los campos a uno de los cuatro recuadros de la LISTA DE CAMPOS DE LA TABLA DINAMICA.
- Haciendo clic en un nombre de campo y seleccionando su ubicación desde el menú desplegable

Los pasos siguientes crean la tabla dinámica. Arrastramos los elementos desde la parte superior de la LISTA DE CAMPOS DE TABLA DINAMICA a las zonas en la parte inferior de la LISTA DE CAMPOS DE TABLA DINAMICA.

Terminología de Tablas Dinámicas
Comprender la terminología asociada a las tablas dinámicas es el primer paso para dominar su concepto. Ver figura

- Campo Columna: Un campo que tiene orientación de columna en una tabla dinámica. Cada elemento del campo ocupa una columna. Los campos de las columnas pueden estar anidados.
- Total general: Una fila o columna que muestra los totales de todas las celdas de una fila o columna en una tabla dinámica. Puede especificar que se muestren los totales de las filas, de las columnas o de ambas (o de ninguna)
- Grupo: Un conjunto de elementos que se trata como un único elemento. Puede agrupar elementos manualmente o de forma automática (agrupar datos por meses, por ejemplo)
- Elemento: Un elemento de un campo que aparece como un encabezado de fila o columna en una tabla dinámica.
- Actualizar: Recalcular la tabla dinámica después de que se hayan producido cambios en los datos de origen.
- Campo fila: Un campo que tiene una orientación de fila en la tabla dinámica. Cada elemento del campo ocupa una fila. Los campos fila pueden estar anidados.
- Datos de origen: Los datos empleados para crear una tabla dinámica. Pueden residir en una hoja o en una base de datos externa.
- Subtotales: Una fila o columna que muestra subtotales de una tabla dinámica
- Filtro de tabla: Un campo que tiene una orientación de página en la tabla dinámica, similar a una porción de un cubo tridimensional. Puede mostrar un solamente un elemento (o todos los elementos) de campo de página cada vez. También selo conoce como campo de página.
- Área de valores: Las celdas de una tabla dinámica que contienen los datos del informe. Excel proporciona varios métodos para resumir los datos (suma, promedio, cuenta, etc.)

Formato de Tabla Dinámica
La tabla dinámica utiliza el formato de número General. Para cambiar el formato de número utilizado, seleccione cualquier valor y elija HERRAMIENTAS DE TABLA DINAMICA>OPCIONES>CAMPO ACTIVO>CONFIGURACION DE CAMPO para mostrar el cuadro de diálogo Configuración de campo de valor. Haga clic en el botón FORMATO DE NUMERO y cambie el formato.

Puede aplicar cualquiera de los estilos integrados a la tabla dinámica. Seleccione cualquier celda de la tabla dinámica y vaya a HERRAMIENTAS DE TABLA

DINAMICA>DISEÑO>ESTILOS DE TABLA DINAMICA para seleccionar un estilo.

También puede utilizar los controles del grupo TABLA DINAMICA>DISEÑO>DISEÑO para controlar los diferentes elementos de la tabla dinámica. Por ejemplo, puede seleccionar ocultar los totales generales si lo prefiere.

Todavía hay más opciones de tablas dinámicas en el cuadro de diálogo OPCIONES DE TABLA DINAMICA. Para desplegar este cuadro de diálogo, seleccione HERRAMIENTAS DE TABLA DINAMICA>OPCIONES>OPCIONES DE TABLA DINAMICA>OPCIONES. O bien, haciendo clic en el botón derecho del mouse en cualquier celda de la tabla dinámica y seleccionando OPCIONES DE TABLA del menú desplegable.

Cálculos de Tabla Dinámica
La tabla dinámica se resume con más frecuencia utilizando una suma. Sin embargo, puede visualizar los datos utilizando diferentes técnicas de resumen. Seleccione cualquier celda en la zona Valores de su tabla dinámica y a continuación, seleccione HERRAMIENTAS DE TABLA DINAMICA>OPCIONES>CAMPO ACTIVO>CONFIGURACION DE CAMPO para desplegar el cuadro de dialogo CONFIGURACION DE CAMPO DE VALOR. Este cuadro de dialogo tiene dos pestañas: RESUMIR POR y MOSTRAR VALORES COMO.

Utilice la pestaña RESUMIR POR para seleccionar una función diferente de resumen. Sus opciones son Sumar, Cuenta, Promedio; Max, Min, Producto; Contar números, etc. Para mostrar sus valores con una forma diferente, utilice el control desplegable en la pestaña MOSTRAR VALORES COMO. Por ejemplo podemos mostrar los datos como la DIFERENCIA DE los valores del elemento base con el campo base.

Modificar una Tabla Dinámica
Una vez que haya creado una tabla dinámica, es fácil modificarla. Por ejemplo puede agregar más información de resumen utilizando la LISTA DE CAMPOS DE TABLA DINAMICA. Fig. A continuación, tiene unos trucos sobre modificaciones que se pueden realizar en una tabla dinámica:

- Para eliminar un campo de la tabla dinámica, selecciónelo en la parte inferior de la LISTA DE CAMOS DE TABLA DINAMICA Y “arrástrelo afuera”.
- Si la zona tiene más de un campo, puede modificar el orden en el que los campos están enumerados arrastrando los nombres de los campos. Hacer esto afecta la apariencia de la tabla dinámica.
- Para eliminar temporalmente un campo de la tabla dinámica, elimine la marca dela casilla de verificación del nombre del campo de la parte superior de la LISTA DE CAMPOS DE TABLA DINAMICA.La tabla se vuelve a mostrar

sin ese campo. Vuelva a marcar la casilla de verificación sobre el nombre del campo y aparecerá en la sección anterior.

- Si añade un campo a la sección Filtro de Informe, los elementos del campo aparecen en la lista desplegable, que le permite filtrar los datos mostrados por uno o dos elementos.

Copiar una Tabla Dinámica
Una tabla dinámica es muy flexible, pero tiene algunas limitaciones. Por ejemplo, no puede insertar una nueva fila o columna, cambiar cualquiera de los valores calculados o introducir fórmulas dentro de la tabla dinámica. Si quiere manipular una tabla dinámica de forma que normalmente no se permite, haga una copia de ella.

Para copiar una tabla dinámica, seleccione la tabla y seleccione INICIO >PORTAPAPELES >COPIAR (o pulse Control-C). A continuación, active una nueva hoja y seleccione INICIO >PORTAPAPELES >PEGAR VALORES. Los contenidos de una tabla dinámica se copian en una nueva ubicación para que pueda hacerlo que quiera con ellos. Lo mismo puede hacer para pegar solamente los formatos.

Crear un campo calculado o elemento calculado
Quizás el aspecto más confuso de las tablas dinámicas es calcular campos calculados versus elementos calculados.

Un **campo calculado** es un nuevo campo creado a partir de otros campos de la tabla dinámica. Si el origen de su tabla dinámica es una tabla de hoja de cálculo, una alternativa para usar un campo calculado es agregar una columna nueva a la tabla y crear una fórmula para realizar el cálculo deseado. Un campo calculado debe encontrarse en la zona de valores de la tabla dinámica. No puede usar un campo calculado en los rótulos de columna, rótulos de fila o en el filtro de informe.

El procedimiento habitual para crear un campo calculado es el siguiente:

- Seleccione cualquier celda de la tabla dinámica.
- Seleccione HERRAMIENTAS DE LA TABLA DINAMICA >OPCIONES >HERRAMIENTAS >FORMULAS>CAMPO CALCULADO.
- Introduzca un nombre descriptivo en el recuadro NOMBRE y especifique la fórmula en el campo FORMULA. La fórmula puede usar funciones de hoja y otros campos del origen.
- Haga clic en SUMAR para agregar este nuevo campo.
- Haga clic en ACEPTAR para cerrar el cuadro de diálogo INSERTAR CAMPO CALCULADO.

Puede crear la fórmula de forma manual escribiéndola o haciendo doble clic en los elementos de la lista Campos. Si hace doble clic en un elemento lo transferirá al campo Fórmula. Las fórmulas que cree también pueden usar funciones de hoja, pero las funciones no pueden hacer referencia a celdas o rangos con nombre.

Un **elemento calculado** usa el contenido de otros elementos de un campo de la tabla dinámica. Si el origen de su tabla dinámica es una tabla de hoja de cálculo, una alternativa para usar un elemento calculado es insertar una o más filas y escribir fórmulas que utilicen valores de otras filas. Un elemento calculado debe encontrarse en los rótulos de columna, rótulos de filas o en un filtro de informe. No puede usar un elemento calculado en la zona de valores.

Un elemento calculado, es una alternativa para agregar una nueva fila al origen de datos (una fila que contiene una fórmula que hace referencia a otras filas).

Para crear un elemento calculado siga estos pasos:

- Mueva el puntero de celda a la zona Rótulo de fila o Rótulo de columna y seleccione HERRAMIENTAS DE TABLA DINAMICA >OPCIONES >HERRAMIENTAS >FORMULAS >ELEMENTO CALCULADO
- Escriba un nombre para el nuevo elemento en el campo NOMBRE y especifique la fórmula en el campo FORMULA. La fórmula puede usar elementos de otros campos, pero no puede usar funciones de hoja
- Haga clic en SUMAR
- Haga clic en ACEPTAR

Un elemento calculado, a diferencia de un campo calculado, no aparece en Lista de campos de tabla dinámica.

Los elementos calculados se añaden al final delos elementos de la tabla dinámica. Puede recolocar los elementos seleccionando y arrastrando su borde.

A modo de advertencia, si usa un elemento calculado en su tabla dinámica, puede que tenga que desactivar el total general para evitar contar dos veces.

Las fórmulas usadas para crear campos calculados y elementos calculados no son las fórmulas habituales de Excel. En otras palabras, no introducimos las fórmulas en celdas. En su lugar, introducimos estas fórmulas en un cuadro de diálogo y se almacenan junto con los datos de la tabla dinámica.

Hacer referencia a celdas dentro de una Tabla Dinámica
En algunos casos, puede querer crear una fórmula que haga referencia a una o más celdas dentro de una tabla dinámica.

Cuando utiliza la técnica de señalar para crear una fórmula que hace referencia a una tabla dinámica, Excel reemplaza esas sencillas referencias de celdas con la función IMPORTAR DATOS DINAMICOS, mucho más complicada. Si escribe las referencias de celdas manualmente (más que señalándolas), Excel no utiliza la función IMPORTAR DATOS DINAMICOS.

La razón en utilizar la función IMPORTARDATOSDINAMICOS radica en que garantiza que la fórmula continuará haciendo referencia a las celdas deseadas si cambia la tabla dinámica.

Utilizar la función IMPORTARDATOSDINAMICOS tiene una advertencia: los datos que recupera deben estar visibles. Si modifica la tabla dinámica, y el valor que devuelve la función IMPORTARDATOSDINAMICOS no está visible, la fórmula devuelve un error.

3.7.10. Modulo 4: desarrollo de la herramienta contable administrativa

En este último módulo nos dedicaremos a lograr la herramienta propuesta. Ya manejamos los conceptos contables y de teneduría de libros necesarios, así como también las herramientas y funciones de Excel a utilizar.

Nuestro libro de Excel dispondrá de diferentes hojas como ya sabemos y las mismas podrían ser clasificadas en dos grupos de acuerdo a su condición de "receptoras de datos" (Libro diario, Plan de cuentas) o de "informes" (Mayor, Balance, Fichas, listados de saldos, etc.)

En la única hoja destinada al Libro Diario insertaremos formatos automáticos condicionales de excel que se generarán simultáneamente a la carga de los asientos.

De esta manera el Libro Diario se dividirá en dos partes en paralelo: El Libro Diario – Formulario, en el cual el operador realizará las imputaciones contables propiamente dichas; y el Libro Diario Tablas que automáticamente y en simultáneo irá generando una tabla con los datos registrados en el Libro Diario Formulario y que servirán de tabla base para generar los diferentes informes con el uso de tablas Dinámicas.

Luego generaremos el Plan de cuentas contables, definiendo los diferentes niveles jerárquicos de las cuentas.

Por último, usando como base el Libro Diario Tablas generado automáticamente, crearemos tablas dinámicas con el objetivo de cumplir con los requerimientos de informes contables administrativos propuestos.

Cada una de estas tablas creadas responderá a un elemento componente de nuestro sistema de información contable propuesto. Llámese Libro Mayor, Balance, Fichas, etc.

LIBRO DIARIO GENERAL DE ENTRADAS

Para comenzar con el desarrollo de nuestra herramienta contable administrativa, abriremos un libro de Excel. En una de las hojas comenzaremos a con el tratamiento del Libro Diario General, el cual será nuestra tabla base a partir del cual se generarán todos los informes. Como primera medida insertaremos los nombres a las columnas que coincidirán con la mayoría de los campos que encontramos en el rayado de un Libro Diario (FIG 3), más algunos adicionales que serán de utilidad, estos son:

Fecha	N°	Cuenta	Debe	Haber	COMPROBANTE	DENOMINACION	LEYENDA	LEYENDA II	NUMERO	FECHA	BANCO

FIG 3: LIBRO DIARIO 1

A continuación, y antes de hacer uso de los FORMATOS CONDICIONALES que nos permitirán ir generando el rayado particular del Libro Diario, es conveniente cargar dos o tres asientos con sus respectivas fechas, cuentas, importes al debe y al haber y los datos del comprobante. Esto debe hacerse respetando algunas reglas en la imputación:

- Tanto la fecha, el número de asiento (que se generará automáticamente), el tipo de comprobante, el número, el campo Denominación (más adelante explicaremos su utilidad), y la leyenda general del asiento deberá ser cargado en la primera fila del asiento contable. No hay un límite para la cantidad de cuentas que puede tener un asiento, pudiendo ser un asiento extenso (asiento de cierre de ejercicio, o uno con el mínimo de dos cuentas (depósito bancario).
- Las altas de las cuentas contables se realizan directamente desde el Libro Diario, luego se trasladan al Pan de Cuentas para su clasificación de acuerdo al sistema de codificación elegido.
- Es importante respetar los nombres exactos de las cuentas al cargar, de manera que no se generen cuentas duplicadas con nombres parecidos. Una forma de evitar esto es utilizar la combinación de teclas ALT + flecha abajo, lo que nos arrojará el listado de las cuentas contables que ya venimos utilizando en los asientos anteriores. (FIG. 4)

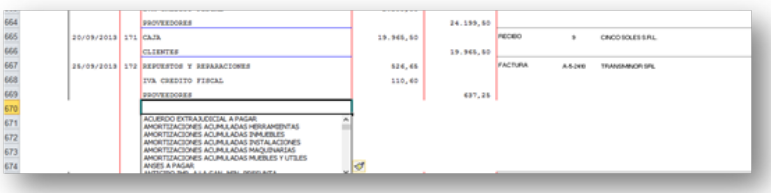


FIG 4: LIBRO DIARIO FORMULARIO 2 - LISTADO DE CUENTAS CONTABLES

Veamos cómo quedan algunos asientos (FIG. 5), sin haber utilizado aún los formatos condicionales:

Fecha	N°	Cuenta	Debe	Haber	COMPROBANTE	DENOMINACION	LEYENDA	LEYENDA II
31/01/2013	12	SUELDOS Y JORNALES	35.604,33		MINUTA	45	-	DESENGAMIENTO SUELDOS01-2013 - F931
		APORTES SEGURIDAD SOCIAL A PAGAR		5.144,83				
		APORTES OBRA SOCIAL A PAGAR		907,91				
		FONESO A PAGAR		356,04				
		SINDICATO A PAGAR		712,09				
		SUELDOS Y JORNALES A PAGAR		28.483,46				
31/01/2013	13	CONTRIBUCIONES SEGURIDAD SOCIAL	6.373,18		MINUTA	46	-	DESENGAMIENTO CONTRIBUCIONES 01-2013- F931
		CONTRIBUCIONES OBRA SOCIAL	1.815,83					
		ART	2.127,49					
		SEGURO COLECTIVO DE VIDA OBLIGATORIO	51,66					
		FONESO	356,04					
		CONTRIBUCIONES SEGURIDAD SOCIAL A PAGAR		6.373,18				
		CONTRIBUCIONES OBRA SOCIAL A PAGAR		1.815,83				
		ART A PAGAR		2.127,49				
		SEGURO COLECTIVO DE VIDA OBLIGATORIO A PAGAR		51,66				
		FONESO A PAGAR		356,04				
31/01/2013	14	IVA SALDO TECNICO A FAVOR	37.498,14		MINUTA	-	-	DJIVA 01-2013
		IVA CREDITO FISCAL		10.953,71				
		IVA SALDO TECNICO A FAVOR		26.544,43				
01/02/2013	15	REPUESTOS Y REPARACIONES	13.350,00		FACTURA	A-2-7078	HYTEC SA	REPARACION PRENSA
		IVA CREDITO FISCAL	2.803,50					
		CAJA		16.153,50				

FIG 5: LIBRO DIARIO FORMULARIO 3 - SIN FORMATOS CONDICIONALES

Ahora buscaremos que el rayado del Libro Diario responda a tres necesidades:

1. Que cumpla con las formalidades mínimas requeridas por la normativa vigente
2. Que se genere automáticamente para que no sea necesario ir extendiendo el formato del rayado a medida que se incorporan nuevos asientos
3. Que al generar un nuevo asiento en el registro, se “cierre” visualmente el anterior

Entonces, nos ubicamos con el puntero en la celda que va a contener la fecha correspondiente al primer asiento, en la pestaña INICIO, hacemos clic en el botón FORMATOS CONDICIONALES para que se despliegue el menú con las diferentes opciones de formatos condicionales. (FIG. 6)

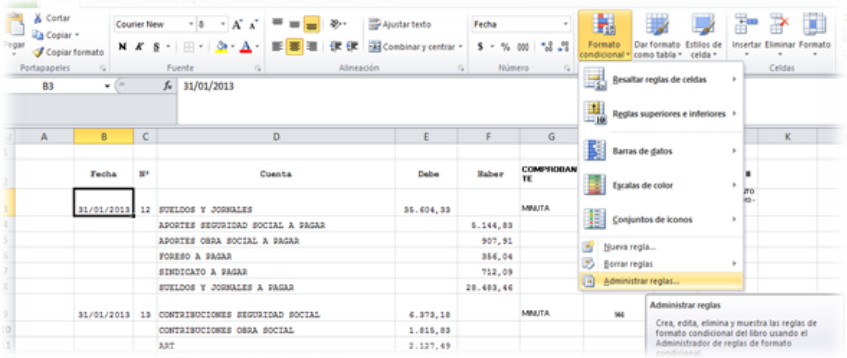


FIG 6: LIBRO DIARIO FORMULARIO 4 - FORMATOS CONDICIONALES

Hacemos clic en la última opción ADMINISTRAR REGLAS para que aparezca el ADMINISTRADOR DE REGLAS DE FORMATO CONDICIONAL. Hacemos clic en NUEVA REGLA DE FORMATO (FIG. 7)

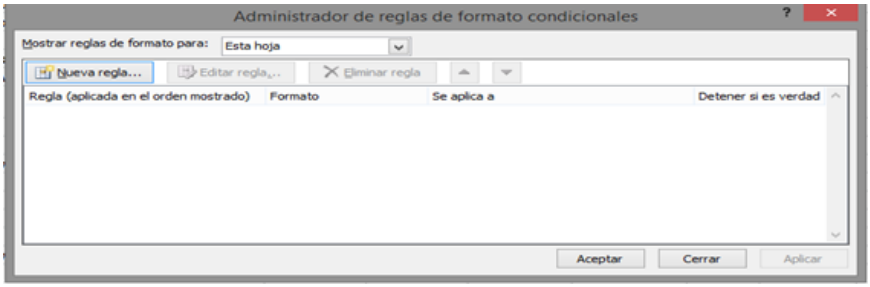


FIG 7: LIBRO DIARIO FORMULARIO 5 - FORMATOS CONDICINALES – ADMINISTRADOR DE REGLAS

Inmediatamente aparecerá un cuadro de diálogo con un listado en donde elegiremos un tipo de regla. La que nos interesa en este caso es la última opción que nos permite utilizar una fórmula que determine las celdas para aplicar el formato. Seguidamente editamos nuestra regla en la casilla correspondiente: D5>0 lo que significa que cuando la celda D5 tenga el nombre de la cuenta se colocarán las líneas laterales en la columna del libro diario correspondiente a la fecha. (FIG. 8)

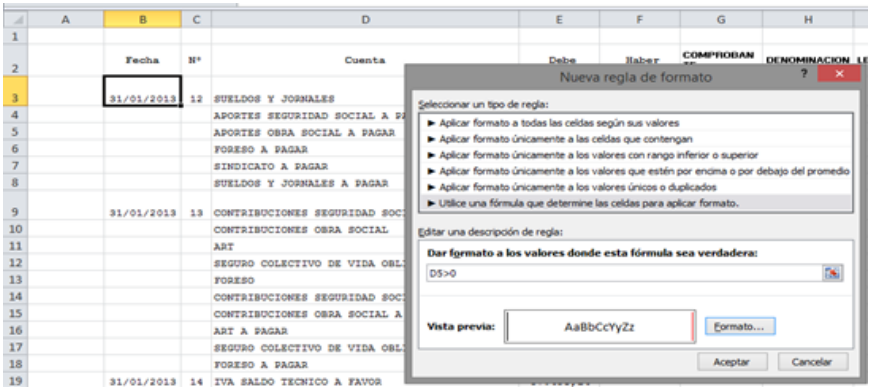


FIG 8: LIBRO DIARIO FORMULARIO 6 - FORMATOS CONDICIONALES - ADMINISTRADOR DE REGLAS - FORMULA

Luego de introducir la fórmula hacemos clic en el botón FORMATO, BORDES y seleccionamos el borde derecho con el color rojo y el izquierdo de la celda con el negro. (FIG. 9). Aceptamos

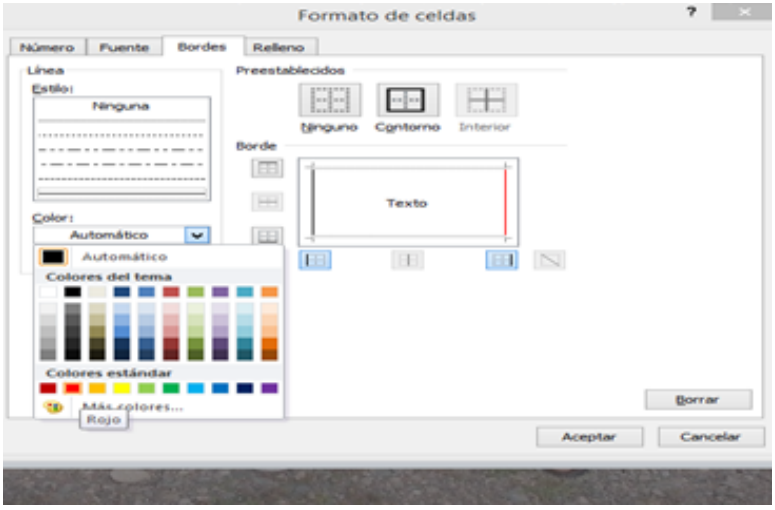


FIG 9: LIBRO DIARIO FORMULARIO 7 - FORMATOS CONDICIONALES - ADMINISTRADOR DE REGLAS - FORMULA - ELECCION DE FORMATO A APLICAR

Hecho esto, al aceptar volvemos al cuadro de dialogo en donde se puede ver la regla, las celdas en las que se aplica y el formato a generarse en caso de que la regla sea verdadera. Es muy importante quitar las comillas en la fórmula condicional

utilizando el botón EDITAR REGLA de manera que el formato condicional sea eficaz y se lo pueda copiar al resto de las celdas de la columna fecha.

Para terminar hacemos clic en el botón APLICAR y luego aceptamos. (FIG. 10)

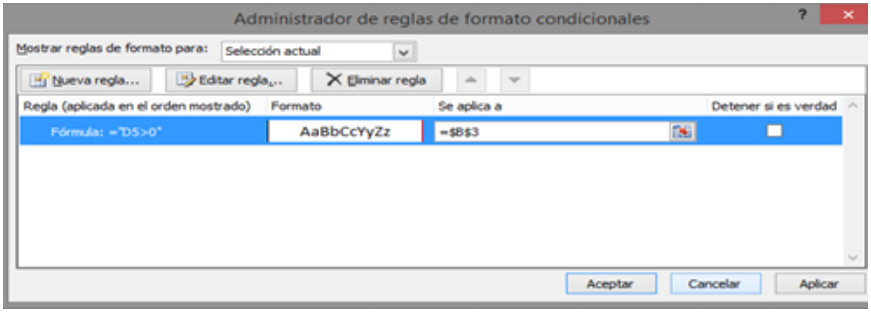


FIG 10: LIBRO DIARIO 8 - FORMATO CONDICIONAL - APLICACION

Nuestro formato condicional para el campo FECHA del diario se iría activando en la medida de que carguemos una nueva cuenta en el libro. A medida que vayamos generando nuevos asientos, va a ser necesario ir copiando el formato condicional generado al resto de las celdas de la columna fecha. Eso se puede hacer antes (tener formatos predeterminados en las celdas a ocupar) o con posterioridad a haber realizado imputaciones contables. (FIG. 11)

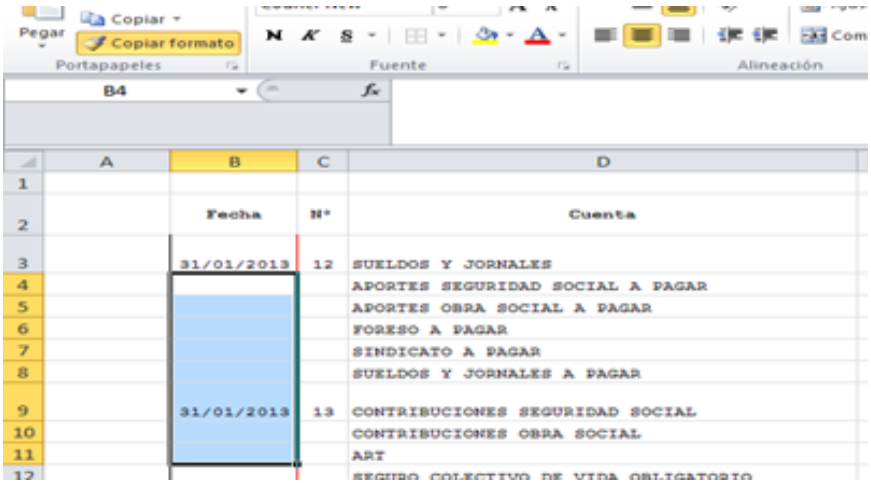


FIG 11: LIBRO DIARIO FORMULARIO 9 - FORMATO CONDICIONAL EN COLUMNA “FECHA”

Idéntico procedimiento deberemos realizar para dar el formato a la columna donde

irían las cuentas contables, con la salvedad que las celdas alojarían dos formatos condicionales, uno que operaría cuando se abra un asiento (que permitiría cerrar el anterior) y otro cuando se agregue la segunda, tercera, etc. Cuenta del asiento. En este caso la condición estará dada por el cumplimiento o no de la condición de que la fecha del asiento esté inserta en la celda a la izquierda de la misma fila.

De esta manera, apenas carguemos una nueva fecha, para cargar un nuevo asiento contable, se cerrará el inmediato anterior.

La extensión del formato condicional al resto de las celdas de la columna "cuenta" podrá ser realizada de la misma forma que se explicó para el campo "fecha". (FIG. 12)

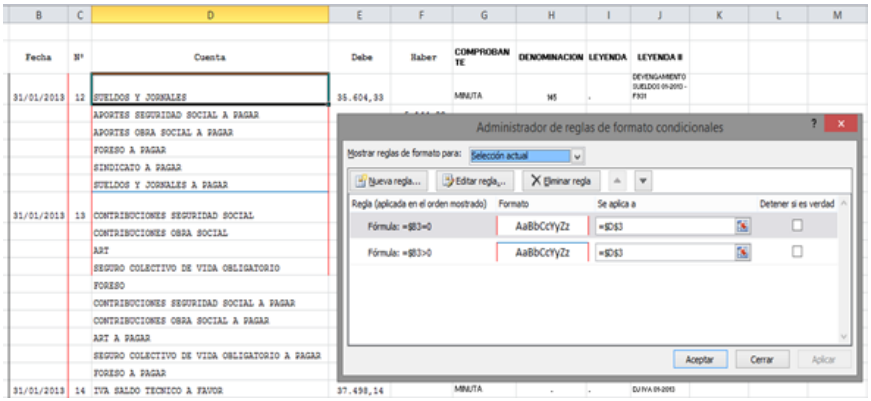


FIG 12: LIBRO DIARIO FORMULARIO 10 - FORMATO CONDICIONAL EN COLUMNA "CUENTA"

Para aplicar el formato condicional a la columna del "Haber" en el libro diario, se deberá seguir el mismo procedimiento con formatos idénticos que los utilizados para el campo "fecha".

Tanto la columna del "Debe" y la correspondiente al "Número de Asiento" al estar entre dos formatos condicionales con bordes de celda predeterminados y compartidos, no sería necesario generarles nuevos formatos.

Nuestro Libro Diario tiene como complemento, hacia la derecha de la hoja de cálculo, los campos que albergarán las celdas con el detalle de cada una de las operaciones cuya contabilización se realice a través de un asiento contable. Valen para estos campos las mismas reglas de imputación que para los asientos y en relación siempre con estos. Es decir, siempre en la primera fila del asiento, que también contiene la primera cuenta del asiento, a la misma altura deberán cargarse los datos referidos al tipo de comprobante, número, denominación, leyenda, etc.

El formato condicional a utilizar en este caso y para todas las columnas involucradas por igual, es uno que permita diferenciar la información complementaria de un asiento con respecto de otro. (FIG. 13)

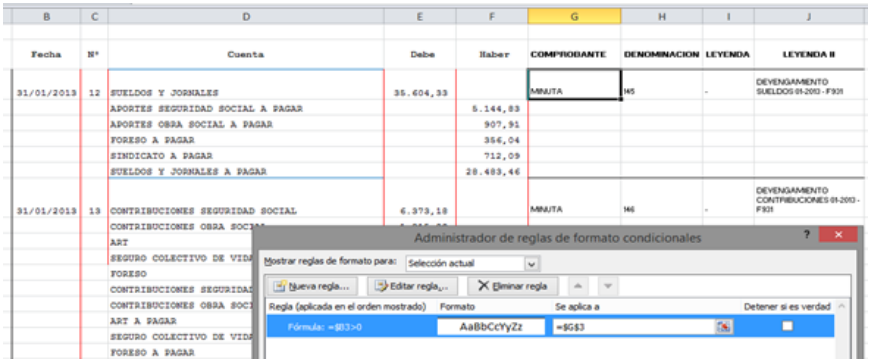


FIG 13: LIBRO DIARIO FORMULARIO 11 - FORMATO CONDICIONAL EN COLUMNA “COMPROBANTE”

De esta manera desarrollamos el formato necesario para la carga de asientos contables que incluya el detalle de cada operación, por ejemplo tipos de comprobantes, números de comprobantes, nombre de los clientes, proveedores, empleados, leyendas del asiento, etc.

Desde ahora, llamaremos al Libro Diario donde cargaremos las fechas de los asientos, las cuentas, los importes al debe y al haber, los números de comprobantes, etc. LIBRO DIARIO-FORMULARIO

Entonces, el LIBRO DIARIO-FORMULARIO operará como un formulario general de ingreso de datos. Datos que simultáneamente y a modo de “espejo” a la derecha del citado registro irán generando una especie de Base de Datos. Esta base de datos, que por medio de fórmulas y vínculos con los datos originales permitirán que tanto la fecha, el número de asiento y los datos relativos a los comprobantes que los originaron se repitan para cada una de las cuentas contables del asiento, debido a que estos datos solo están disponibles en la primera fila de cada asiento del Libro Diario – formulario.

A esta especie de “Base de datos” rudimentaria en Excel la llamaremos LIBRO DIARIO-TABLA.

Comencemos a desarrollar como se generará por medio de fórmulas el contenido de cada una de las celdas incluidas en los campos de nuestro LIBRO DIARIO-TABLA que será el origen de los diversos informes de nuestra herramienta.

FECHA: la fecha, dentro de nuestro Libro Diario – Tabla, se genera por medio de

una fórmula que utiliza la función lógica SI de manera anidada.

Esta función permitirá que la fecha del asiento se repita en el Diario – Tabla para cada una de las cuentas componentes del asiento en cuestión. (FIG. 14)

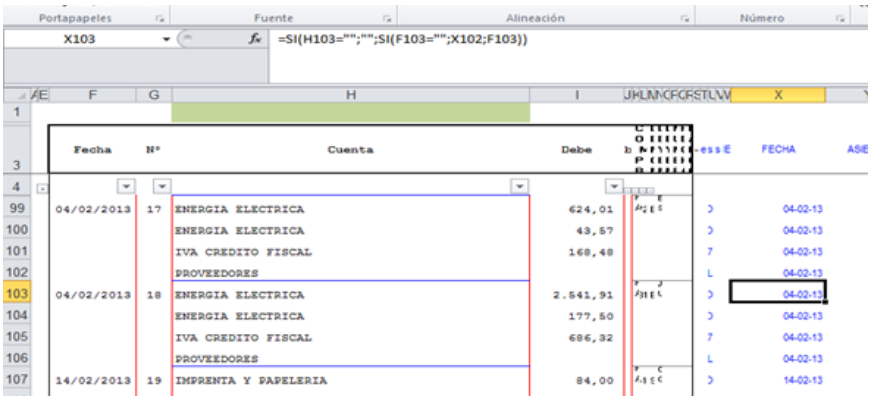


FIG 14: LIBRO DIARIO TABLAS 1

En la "barra de fórmulas" de nuestra hoja de cálculo podemos ver cómo estaría constituida la fórmula que permitiría repetir la fecha a cada una de las filas del asiento. Si analizamos la fórmula de adentro para afuera: si el argumento de la función SI inserta en la celda de la columna fecha del Diario-Tabla, nos indica que F103 (columna fecha del Diario-Formulario) es igual a vacío, de ser VERDADERO repite la X102, es decir la fecha inmediata anterior del Diario-Tabla (porque el número de asiento no ha cambiado, y es necesario que la fecha se copie al resto de las cuentas componentes del asiento); de ser FALSO el análisis del argumento, significa que hay una nueva fecha en el Diario-Formulario lo que significa que comienza un nuevo asiento, y por eso tomará ésta última fecha en el Diario-Tabla.

Para que la fórmula inserta en la celda de la columna FECHA del Diario-Tabla no devuelva la fecha del último asiento de manera repetida cuando no se hayan cargado nuevos asientos, es que incorporamos un nuevo condicional SI para que solamente genere una fecha en la medida que exista una cuenta cargada en el mismo registro o fila del asiento. NÚMERO DE ASIENTO: el número de asiento se genera automáticamente primero en el Diario-Tabla por medio de una fórmula condicional SI para cada uno de las cuentas componentes de la imputación, y de allí se copia a la primera fila del asiento en el Diario-Formulario.

El argumento de la función SI utilizada, siempre partiendo de adentro hacia afuera de la función, es similar al de las celdas que contienen la fecha en el Diario-Tabla.

Ante la carga de una nueva fecha en el Diario-Formulario (indicativo de un nuevo asiento) o la falta de carga de una fecha (indicativo de que aún se cargan cuentas en

el asiento), se genera un nuevo número de asiento en al Diario-Tabla. La diferencia radica que en el primer caso se suma 1 al número de asiento contenido en la celda inmediata anterior (en este caso F102). En el segundo caso, la fórmula repite el número de asiento de la fila o registro anterior (el asiento no ha cambiado aún).

De la misma manera que con la fecha del asiento, ante la ausencia de nuevas cuentas contables en el Diario-Formulario, la fórmula lógica impide que se repita el número de asiento a las celdas sucesivas de la columna Número de asiento del Diario-Tabla cuando esto pase. (FIG. 15)

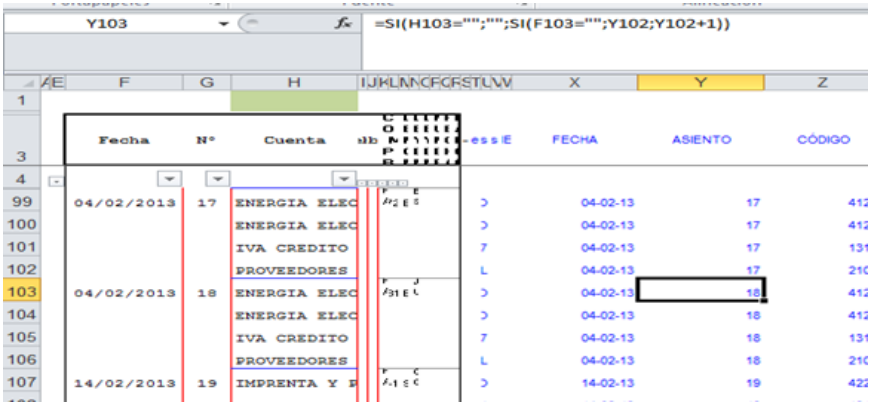


FIG 15: LIBRO DIARIO TABLAS 2 - GENERACION DE NUMERO DE ASIENTO

Con respecto a las celdas que contienen el número de asiento del Diario-Formulario, podemos decir que se trata también de una función lógica SI, que nos indica que va a repetir el número de asiento generado en el Diario-Tabla solo si existe fecha en el Diario-Formulario. Caso contrario devolverá una celda vacía. En este caso, el análisis lógico se hace sobre celdas de la misma fila o registro de la hoja de cálculo pero que involucran a diferentes columnas.

Para los campos o columnas de nuestro Diario-Tabla correspondientes al TIPO DE COMPROBANTE, NUMERO DE COMPROBANTE, DENOMINACION Y LEYENDA o cualquier otro que se desee agregar, la metodología utilizada para lograr que los datos insertos en la primera fila del asiento del Diario-Formulario se repitan para todas las cuentas del asiento, son los mismos que los utilizados para las columna FECHA y ASIENTO.

En cuanto a las columnas correspondientes a la CUENTA CONTABLE, al DEBE, al HABER y a la SEGUNDA LEYENDA que se encuentran en el Diario-Formulario, también tienen su copia automática en el Diario-Tabla. Esta “imagen” se realiza por un simple vínculo o referencia a la celda correspondiente en el Diario-Formulario. Es decir que cuando registremos en este último un importe al debe o al haber,

automáticamente se estará registrando en el Diario-Tabla. (FIG. 16)

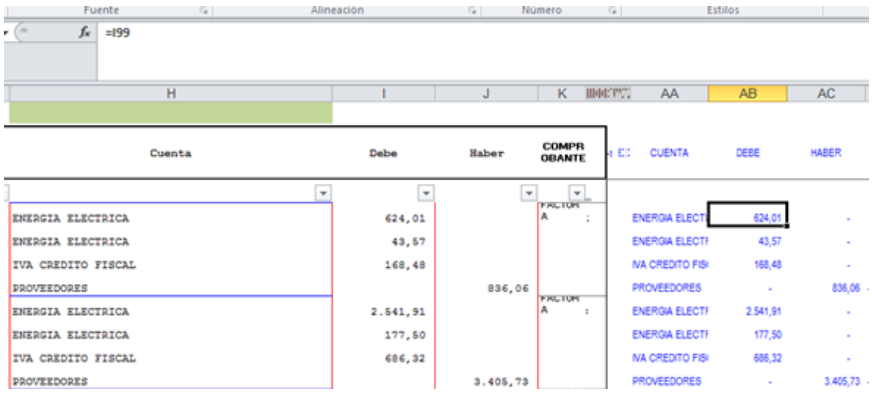


FIG 16: LIBRO DIARIO TABLAS 3 - GENERACION DE IMPORTES

De idéntica manera, la cuenta contable cargada en el Diario-Formulario, tendrá su copia automática en el Diario-Tabla.

El campo correspondiente al CODIGO DE CUENTA del Libro Diario-Tabla, se obtendrá de la hoja de cálculo destinada al Plan de Cuentas mediante una función de búsqueda y referencia. Idéntica tarea realizaremos con el código del máximo nivel de jerarquía del plan de cuentas a los fines de traerlo a nuestro Diario-Tabla con el objeto de que esté disponible a la hora de generar los informes.

La función a utilizar para lograr lo anterior es BUSCARV, que nos va a permitir una coincidencia exacta en la búsqueda.

Como primera medida nos ubicamos en la celda donde pretendemos que se muestre el código de la cuenta en cuestión (Z127).

Luego convocamos desde el menú de funciones a la función BUSCARV. Inmediatamente se muestra el cuadro de diálogo y como primer argumento de función nos pide el VALOR BUSCADO. El valor buscado será el nombre literal de la cuenta que se encuentra alojada en la celda situada a la par en la columna AA, en este caso AA127. (FIG. 17)

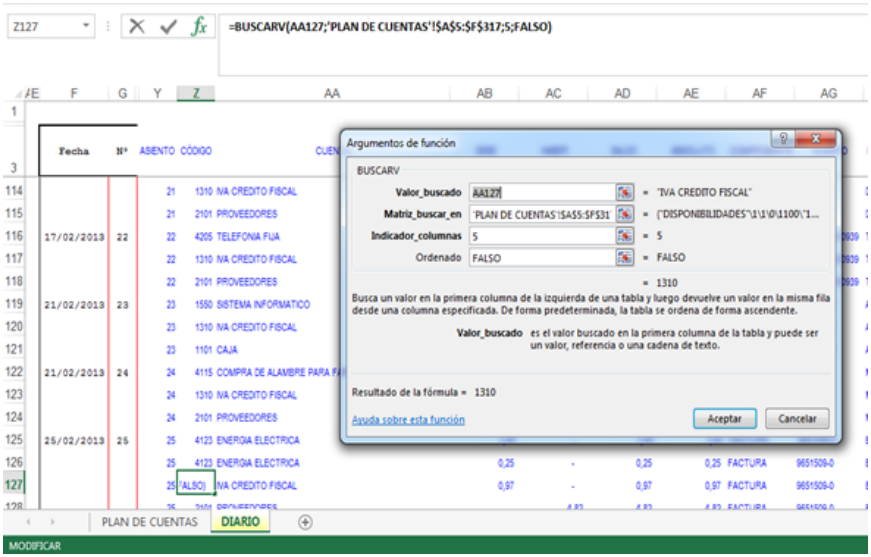
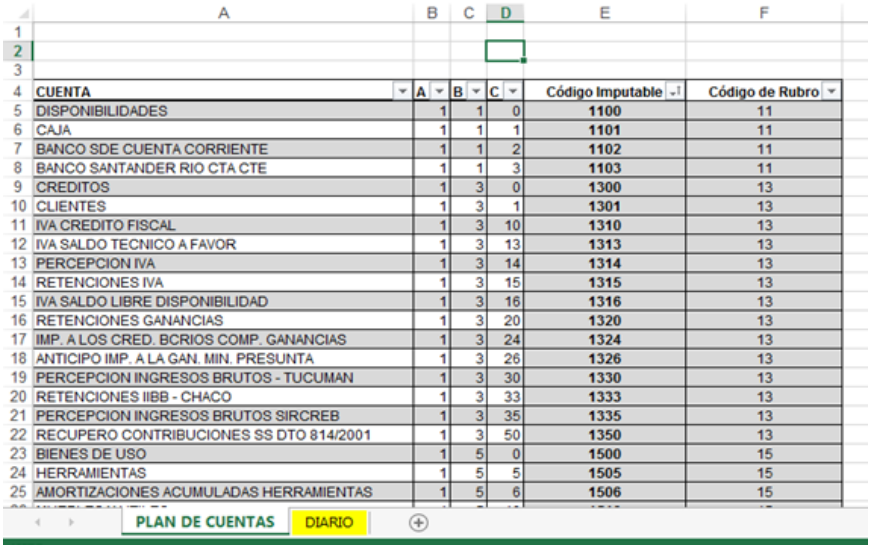


FIG 17: LIBRO DIARIO TABLAS 4 - GENERACION DE CODIGO DE CUENTA

Como segundo argumento de función Excel nos pide la matriz en la cual buscará en su primera columna el nombre de la cuenta. Estamos hablando del plan de cuentas que analizaremos en el punto siguiente.

El tercer argumento nos pide el número de columna de la matriz o plan de cuenta desde la cual se devolverá el valor en el caso que coincida (código de la cuenta). En nuestro ejemplo la función buscará la cuenta “IVA CREDITO FISCAL” en la primera columna de la matriz del plan de cuentas y nos devolverá el valor que encuentre en la quinta columna de la matriz (Código Imputable), siempre respetando la misma fila.

En el argumento ORDENADO, para que la coincidencia sea exacta es indispensable colocar la opción FALSO. Es la única manera que Excel devuelva el código de la cuenta correspondiente, caso contrario, de no encontrarlo devolverá un mensaje de error.



	A	B	C	D	E	F
1						
2						
3						
4	CUENTA	A	B	C	Código Imputable	Código de Rubro
5	DISPONIBILIDADES	1	1	0	1100	11
6	CAJA	1	1	1	1101	11
7	BANCO SDE CUENTA CORRIENTE	1	1	2	1102	11
8	BANCO SANTANDER RIO CTA CTE	1	1	3	1103	11
9	CREDITOS	1	3	0	1300	13
10	CLIENTES	1	3	1	1301	13
11	IVA CREDITO FISCAL	1	3	10	1310	13
12	IVA SALDO TECNICO A FAVOR	1	3	13	1313	13
13	PERCEPCION IVA	1	3	14	1314	13
14	RETENCIONES IVA	1	3	15	1315	13
15	IVA SALDO LIBRE DISPONIBILIDAD	1	3	16	1316	13
16	RETENCIONES GANANCIAS	1	3	20	1320	13
17	IMP. A LOS CRED. BCRIOS COMP. GANANCIAS	1	3	24	1324	13
18	ANTICIPO IMP. A LA GAN. MIN. PRESUNTA	1	3	26	1326	13
19	PERCEPCION INGRESOS BRUTOS - TUCUMAN	1	3	30	1330	13
20	RETENCIONES IIBB - CHACO	1	3	33	1333	13
21	PERCEPCION INGRESOS BRUTOS SIRCREB	1	3	35	1335	13
22	RECUPERO CONTRIBUCIONES SS DTO 814/2001	1	3	50	1350	13
23	BIENES DE USO	1	5	0	1500	15
24	HERRAMIENTAS	1	5	5	1505	15
25	AMORTIZACIONES ACUMULADAS HERRAMIENTAS	1	5	6	1506	15

PLAN DE CUENTAS DIARIO

FIG 18: PLAN DE CUENTAS CONTABLE 1

De la misma forma se puede traer al Libro Diario – Tabla no solo el código imputable, sino también cualquiera de los códigos de los diferentes niveles de jerarquía del plan de cuentas. (FIG. 18)

PLAN DE CUENTAS

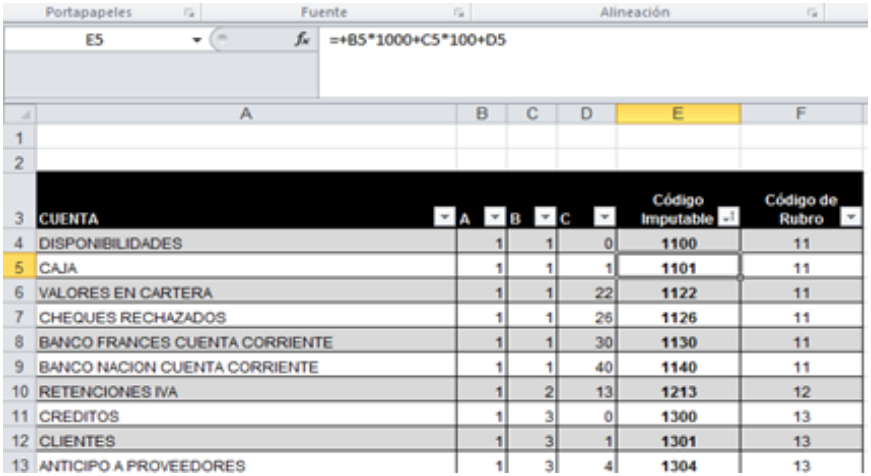
Como ya dijimos anteriormente, las cuentas contables se irán dando de alta en el Libro Diario-Formulario en la medida que vayamos cargando los asientos contables para darle más agilidad a nuestras planillas. No obstante será necesario incorporarlas en una hoja destinada específicamente al Plan de Cuentas a los efectos de poder codificarlas y así poder clasificarlas y agruparlas de acuerdo a su naturaleza contable según los diferentes rubros.

El sistema de codificación de las cuentas y rubros a utilizar será el numérico, en el cual dispondremos de diferentes niveles de acuerdo a la jerarquía de la cuenta en cuestión y a su posibilidad de recibir o no imputaciones.

Pueden establecerse diferentes niveles de jerarquías de acuerdo a las necesidades de información de la empresa. Los grandes rubros como el Activo, Pasivo y Patrimonio Neto se encontrarán en el nivel A. Los rubros como Caja y Bancos, Inversiones y Deudas lo harán en el nivel B. Las cuentas imputables como Caja, Deudores por ventas y Mercaderías lo harán en el nivel C.

La combinación de los dígitos utilizados en los diferentes niveles dará lugar a un código único por cada cuenta, sea imputable o no, que será tomado en el Libro

Diario-Tabla en forma automática y que nos servirá cuando elaboremos los informes. (FIG. 19)



Portapapeles | Fuente | Alineación

E5 | =+B5*1000+C5*100+D5

	A	B	C	D	E	F
1						
2						
3	CUENTA	A	B	C	Código Imputable	Código de Rubro
4	DISPONIBILIDADES	1	1	0	1100	11
5	CAJA	1	1	1	1101	11
6	VALORES EN CARTERA	1	1	22	1122	11
7	CHEQUES RECHAZADOS	1	1	26	1126	11
8	BANCO FRANCES CUENTA CORRIENTE	1	1	30	1130	11
9	BANCO NACION CUENTA CORRIENTE	1	1	40	1140	11
10	RETENCIONES IVA	1	2	13	1213	12
11	CREDITOS	1	3	0	1300	13
12	CLIENTES	1	3	1	1301	13
13	ANTICIPO A PROVEEDORES	1	3	4	1304	13

FIG. 19: PLAN DE CUENTAS CONTABLE 2 - CODIFICACION POR JERARQUIAS

Como se puede apreciar, el código imputable surge de multiplicar el número de jerarquía de la celda B5 por 1000, más el de la celda C5 por 100, más el número de jerarquía de la celda D5.

De esta manera, a los dos primeros niveles les correspondería 9 rubros a cada uno, mientras que el último nivel que es el destinado a la cuenta imputable, podría albergar hasta 99 cuentas por cada rubro. La combinación de ellos nos da como resultado el código de la cuenta imputable.

Las nuevas cuentas contables que se hayan utilizado en el Diario-Formulario se agregarán al final de nuestro plan de cuentas junto con la definición de sus niveles jerárquicos. Hecho esto, y mediante la función de ordenación que posee Excel, se ubicarán en el plan de cuentas en el lugar que les correspondiera según su naturaleza contable. Previa selección del área que vamos a ordenar, que en este caso es el Plan de Cuentas íntegro, vamos a la pestaña DATOS >ORDENAR >Ordenar por Código Imputable y aceptamos. Como podrán ver, luego de realizar el proceso de ordenación, la cuenta que había sido incorporada al Plan, tomó una nueva ubicación de acuerdo a la jerarquía definida previamente. (FIG. 20)

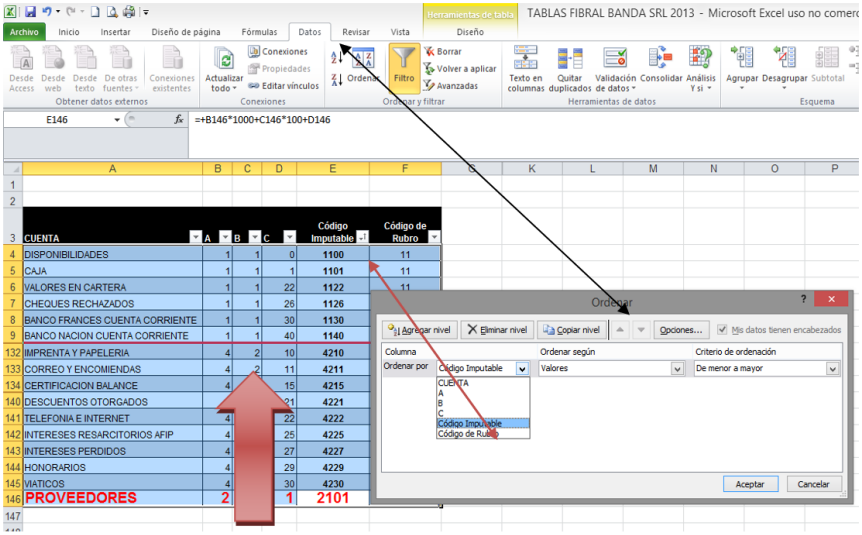


FIG 20: PLAN DE CUENTAS CONTABLE 3 - GENERACION DE CODIGO DE CUENTA IMPUTABLE – ORDENAMIENTO POR JERARQUIA

BALANCE DE SALDOS

Una vez que hemos creado nuestro Libro Diario – Formulario, que en forma simultánea y a través de fórmulas y funciones de Excel nos permite generar el Libro Diario – Tablas, estamos en condiciones de comenzar a crear los diferentes informes utilizando Tablas Dinámicas.

Todas las Tablas Dinámicas tendrán como matriz de origen los datos contenidos en el Libro Diario – Tablas.

Procedamos a generar el Balance de saldos de cuentas contables. Para ello nos dirigimos a la pestaña INSERTAR >TABLAS DINAMICAS, hacemos clic, y se nos mostrará un cuadro de diálogo que nos pedirá que seleccionemos la tabla o rango que contienen los datos que queremos analizar. En nuestro caso se trata del libro Diario – Tablas. Seleccionamos todas las columnas (mes, fecha, cuenta, código de cuenta, debe, haber, etc.) y nos extendemos con la selección hasta el número de fila que podemos llegar a utilizar en la carga de asientos.

Cabe aclarar que el rango seleccionado es posible modificarlo en caso de necesitar nuevas columnas o campos para la tabla dinámica, o en caso de necesitar mayor cantidad de filas para la carga de nuevos asientos.

Recordemos que los datos introducidos en el Libro Diario – Formulario tienen su repetición en el Diario – Tablas y por ello es importante que las fórmulas del Diario – Tablas estén extendidas como mínimo hasta el último asiento cargado en el diario

– formulario. De igual manera, es importante que el rango de datos de la Tabla Dinámica se extienda como mínimo hasta el número de fila correspondiente al último asiento cargado en el Diario – Formulario. Tener en cuenta estas dos cuestiones evitará que los informes de tablas dinámicas dejen afuera del análisis alguna fila o columna.

Excel nos da la opción de insertar la tabla en una nueva hoja de cálculo o en una ya existente. (FIG. 21)

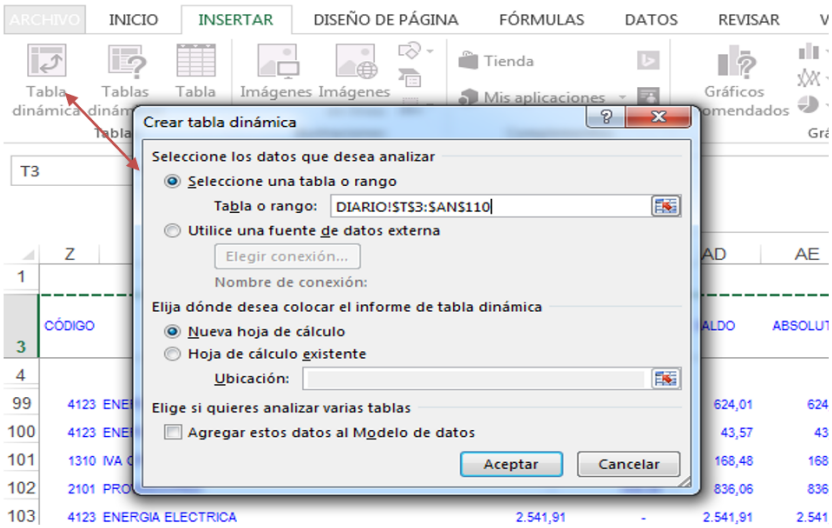


FIG 21: BALANCE DE SALDOS 1

Definido el rango y la ubicación de la Tabla Dinámica, aceptamos y Excel nos mostrará a la izquierda un esquema en el lugar donde estará inserta la tabla y a la derecha un listado de los campos disponibles para el armado de la tabla dinámica. Estos campos son los encabezados de las columnas del Libro Diario – Tablas, y mantienen el mismo orden.

El listado de campos de tabla dinámica contiene en su parte superior los campos propiamente dichos, respetando el orden que tienen en la tabla de origen de arriba hacia abajo.

En la parte inferior del listado de campos encontramos las cuatro posibles ubicaciones que podrán adoptar dentro de la tabla dinámica los campos antes mencionados y en consecuencia los datos que representan cada uno. Estas cuatro dimensiones en las cuales podemos ubicar los datos son FILAS COLUMNAS, FILTROS Y SUMATORIA DE VALORES. Las tres primeras albergarán datos especialmente cualitativos que

permitirán realizar los agrupamientos y clasificaciones que caracterizan a las tablas dinámicas (cuentas contables, mes, comprobante, denominación, número de asiento, comprobante, fecha, etc.). La última dimensión tomará solamente datos de tipo cuantitativo sobre los cuales Excel deberá realizar operaciones matemáticas (debe, haber, absoluto y unidades físicas).

El listado de campos se activa sólo cuando nos ubicamos dentro de la tabla dinámica o del esquema que nos indica donde se generará. (FIG. 22)

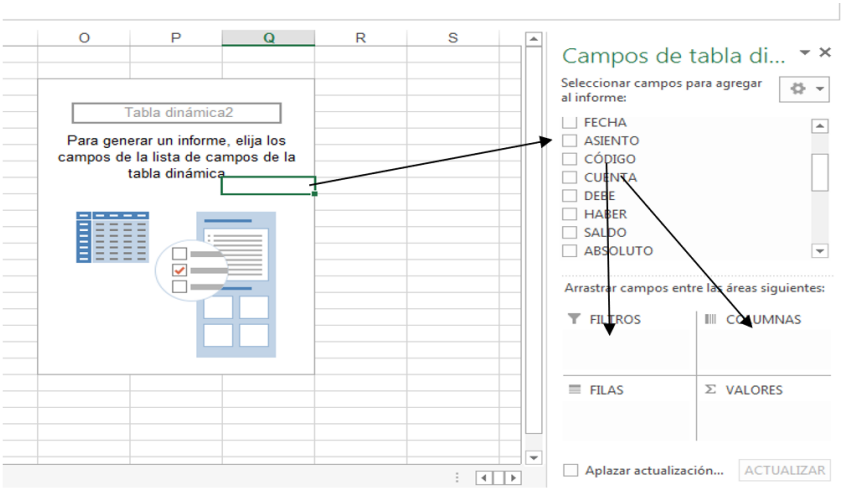


FIG 22: BALANCE DE SALDOS 2 - CREAR UNA TABLA DINAMICA - LISTA DE CAMPOS - AREAS

Los campos del listado “arrastrados” al área COLUMNAS y al área FILAS nos generarán una especie de tabla de doble entrada. Dentro de esa tabla de doble encontramos el área destinada a la sumatoria de valores. Ubicaremos en esta ultima el o los campos que necesitamos que Excel sumarice sus datos.

Un área puede contener más de un campo y ello va a depender del nivel de clasificación que pretendamos. Así como también los campos pueden incluirse en cualquier área y esto va a depender de cómo queremos mostrar la información o como queremos que sea el formato de nuestro informe.

Para el Balance de saldos vamos a seleccionar del Listado de campos los campos “código de cuenta” y “cuenta” y los ubicaremos en el Área FILAS. Los campos DEBE y HABER los desplazaremos al Área SUMATORIA DE VALORES. En este caso no habrá campos en el Área COLUMNAS.

Excel de manera predeterminada resume los datos del campo valor contándolos.

Es decir suma la cantidad de veces que se repiten imputaciones al debe o al haber para una determinada cuenta. Lo que necesitamos no es que cuente, sino que sume los valores que representan imputaciones al debe o al haber para una determinada cuenta contable del balance de saldos. Para ello hacemos clic con el botón derecho del mouse sobre alguno de estos valores, elegimos CONFIGURACION DE CAMPO DE VALOR>SUMA (FIG. 23)

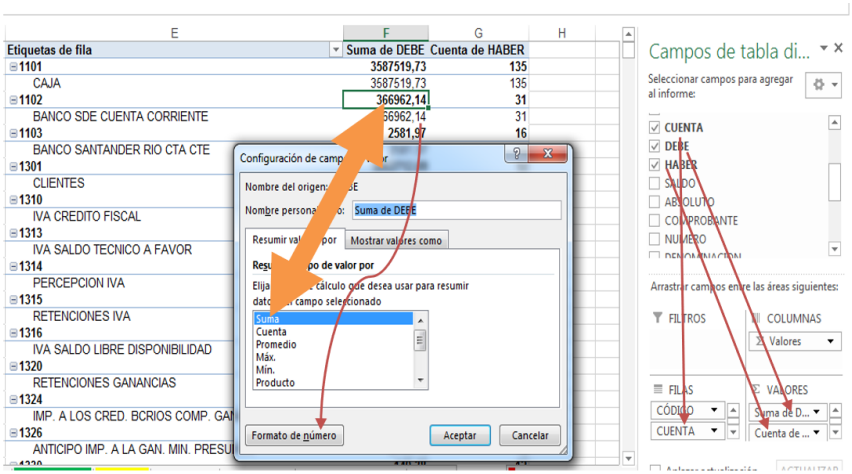


FIG 23: BALANCE DE SALDOS 3 - SELECCION DE CAMPOS DE TABLA DINAMICA - CONFIGURACION DE CAMPOS

Dentro del cuadro de diálogo para la configuración del campo de valor, podemos cambiar el formato de los importes en cuestión. Basta con ubicarnos en alguno de ellos dentro de la tabla, ir a FORMATO DE NUMERO y seleccionar el de contabilidad por ejemplo.

Terminada la configuración de los campos que se ubicaron en el Área de SUMATORIA DE VALORES, sigamos con los campos “código de cuenta” y “cuenta contable” que las encontramos en el Área FILAS. Como se puede observar, la cuenta contable aparece como “descolgada” del código de la cuenta, lo que hace que se dupliquen los importes del debe y el haber y que nuestra tabla no tenga el formato convencional de un balance de saldos. Para solucionar esta cuestión, nos ubicamos dentro de la tabla y en cualquier código de cuenta, clic con el botón derecho del mouse, CONFIGURACION DE CAMPO >DISEÑO E IMPRESIÓN >y tildamos la opción MOSTRAR ETIQUETAS DE ELEMENTOS EN FORMATO TABULAR. (FIG 24)

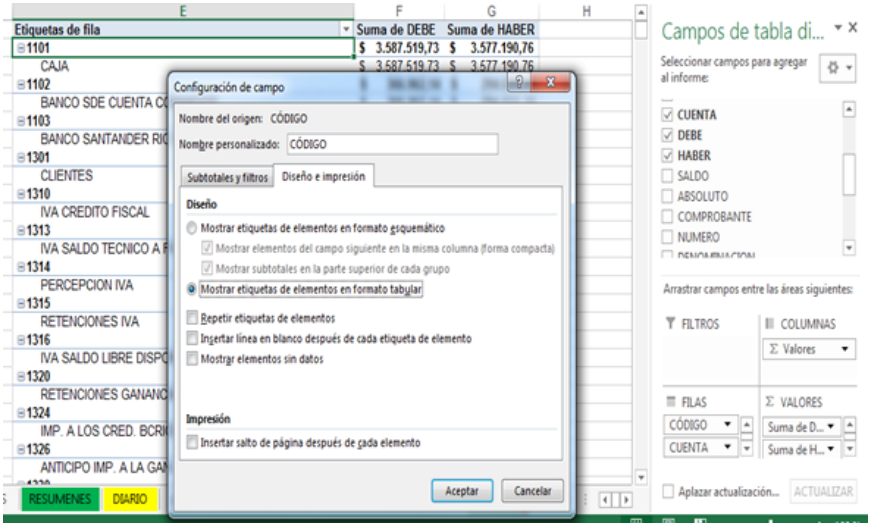


FIG 24: BALANCE DE SALDOS 4 - CONFIGURACION DE CAMPOS DE TABLA DINAMICA - DISEÑO - FORMATO TABULAR

Para quitar los subtotales que aparecen debajo de cada código de cuenta, hacemos clic con el botón derecho del mouse sobre alguno de ellos, CONFIGURACION DE CAMPO >SUBTOTALES Y FILTRO >y tildamos la opción NINGUNO (FIG. 25)

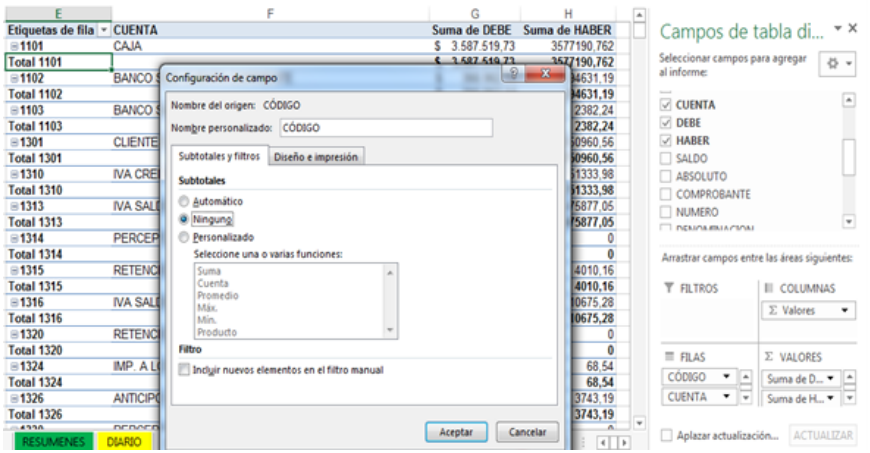


FIG 25: BALANCE DE SALDOS 5 - CONFIGURACION DE CAMPOS DE TABLA DINAMICA - ELIMINACION DE SUBTOTALES

Una vez que contamos con nuestro balance de saldos con una fila para cada código con su cuenta y su importe total al debe y al haber, deberemos insertar un campo calculado con el saldo de cada cuenta contable. Vamos entonces a HERRAMIENTAS DE TABLAS DINAMICAS>CAMPOS, ELEMENTOS Y CONJUNTOS >INSERTAR CAMPO CALCULADO.

El cuadro de dialogo nos pide el NOMBRE del nuevo campo (en este caso será SALDO), y la fórmula para necesaria para calcularlo, que se surgirá de la resta del campo del DEBE menos el del HABER. Hecho esto, ACEPTAMOS (FIG. 26)

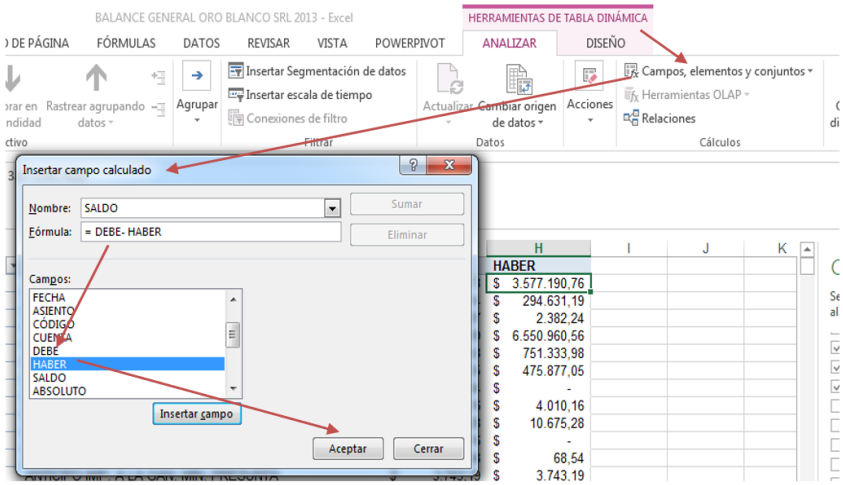
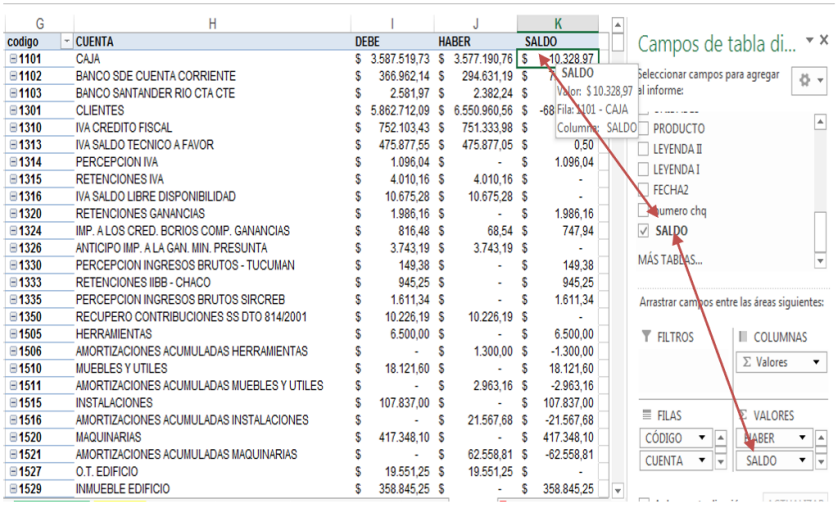


FIG 26: BALANCE DE SALDOS 6 - INSERTAR UN CAMPO CALCULADO EN UNA TABLA DINAMICA – FORMULA

Como se puede observar se creó un nuevo campo para el SALDO DE LA CUENTA que se ubicó automáticamente en el Área de SUMATORIA DE VALORES. El Balance de Saldos quedaría de la siguiente manera (FIG 27):



codigo	CUENTA	DEBE	HABER	SALDO
1101	CAJA	$ 3.587.519,73	$ 3.577.190,76	$ 10.328,97
1102	BANCO SDE CUENTA CORRIENTE	$ 366.962,14	$ 294.631,19	$
1103	BANCO SANTANDER RIO CTA CTE	$ 2.581,97	$ 2.382,24	$
1301	CLIENTES	$ 5.862.712,09	$ 6.550.960,56	$ -68
1310	IVA CREDITO FISCAL	$ 752.103,43	$ 751.333,98	$
1313	IVA SALDO TECNICO A FAVOR	$ 475.877,55	$ 475.877,05	$ 0,50
1314	PERCEPCION IVA	$ 1.096,04	$ -	$ 1.096,04
1315	RETENCIONES IVA	$ 4.010,16	$ 4.010,16	$ -
1316	IVA SALDO LIBRE DISPONIBILIDAD	$ 10.675,28	$ 10.675,28	$ -
1320	RETENCIONES GANANCIAS	$ 1.986,16	$ -	$ 1.986,16
1324	IMP. A LOS CRED. BCRIOS COMP. GANANCIAS	$ 816,48	$ 68,54	$ 747,94
1326	ANTICIPO IMP. A LA GAN. MIN. PRESUNTA	$ 3.743,19	$ 3.743,19	$ -
1330	PERCEPCION INGRESOS BRUTOS - TUCUMAN	$ 149,38	$ -	$ 149,38
1333	RETENCIONES IIBB - CHACO	$ 945,25	$ -	$ 945,25
1335	PERCEPCION INGRESOS BRUTOS SIRCREB	$ 1.611,34	$ -	$ 1.611,34
1350	RECUPERO CONTRIBUCIONES SS DTO 814/2001	$ 10.226,19	$ 10.226,19	$ -
1505	HERRAMIENTAS	$ 6.500,00	$ -	$ 6.500,00
1506	AMORTIZACIONES ACUMULADAS HERRAMIENTAS	$ -	$ 1.300,00	$ -1.300,00
1510	MUEBLES Y UTILES	$ 18.121,60	$ -	$ 18.121,60
1511	AMORTIZACIONES ACUMULADAS MUEBLES Y UTILES	$ -	$ 2.963,16	$ -2.963,16
1515	INSTALACIONES	$ 107.837,00	$ -	$ 107.837,00
1516	AMORTIZACIONES ACUMULADAS INSTALACIONES	$ -	$ 21.567,68	$ -21.567,68
1520	MAQUINARIAS	$ 417.348,10	$ -	$ 417.348,10
1521	AMORTIZACIONES ACUMULADAS MAQUINARIAS	$ -	$ 62.558,81	$ -62.558,81
1527	O.T. EDIFICIO	$ 19.551,25	$ 19.551,25	$ -
1529	INMUEBLE EDIFICIO	$ 358.845,25	$ -	$ 358.845,25

FIG 27: BALANCE DE SALDOS 7 - INSERTAR UN CAMPO CALCULADO EN UNA TABLA DINAMICA - COLUMNA SALDO - UBICACION

LISTADOS DE SALDOS DE CUENTAS ADMINISTRATIVAS

En el Libro Diario – Formulario encontramos un campo o columna llamado "DENOMINACION". Este campo, que en el Diario – Tablas se repite automáticamente para todas las cuentas del asiento contable, nos va a permitir llevar Subcuentas de las cuentas contables Clientes, Proveedores, Anticipos a empleados, cuentas particulares de socios, etc.

Estas subcuentas son importantes administrativamente ya que van a constituir la integración de las cuentas contables relacionadas. Por ejemplo, el saldo de la cuenta contable "Clientes" va a ser igual al total que arroje el listado de saldos de las cuentas a cobrar de los clientes. O, de la misma manera, el saldo de la cuenta contable del plan de cuentas "Adelanto de sueldos" va a reflejar la sumatoria del dinero adelantado a cuenta del sueldo que tiene cada uno de los empleados.

Podemos decir entonces que el campo al que llamamos denominación opera como un nuevo nivel jerárquico dentro del plan de cuentas de la empresa, sin estar dentro de éste último.

Este Listado de saldos se generará también a través de una Tabla Dinámica cuya matriz de datos de origen es también el Diario – Tablas, con una estructura bastante parecida a la del balance de saldos. La única diferencia con este último es que el campo "cuenta contable" se ubicará externamente en el Área CAMPO DE PAGINA, también llamado en nuestro Listado de campos de tabla dinámica, FILTRO.

El campo “Denominación”, que contendrá los nombres de clientes, proveedores, empleados, etc. Se ubicará en el Área FILAS, mientras que las columnas del DEBE y el HABER lo harán en el área de SUMATORIA DE VALORES de la misma forma que se hizo con el Balance de Saldos. (FIG. 28)

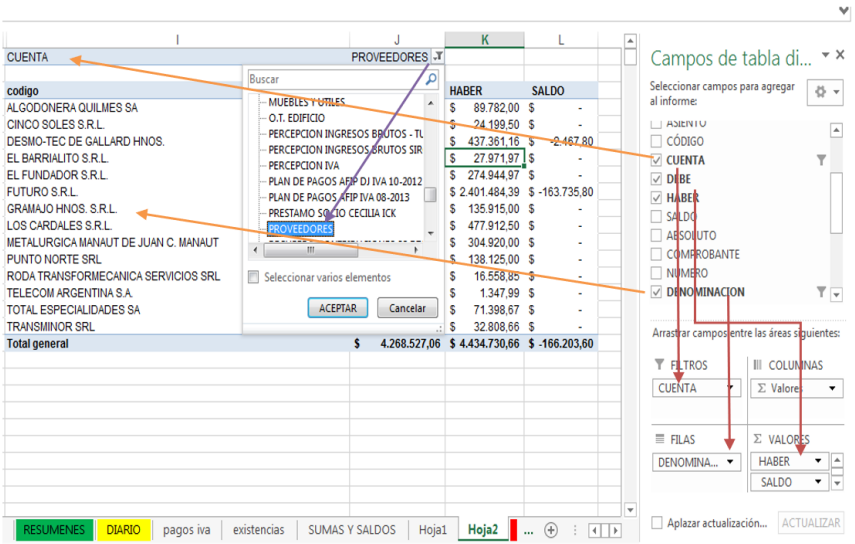


FIG 28: CUENTAS ADMINISTRATIVAS - LISTADO DE SALDOS

En síntesis, una vez generada la tabla, valen todas las recomendaciones realizadas con respecto a la forma de mostrar los datos realizadas para el balance de saldos. Mostrar los datos en formato tabular, quitar los subtotales y aplicar formato de contabilidad a los importes.

Para evitar repetir todo el procedimiento de generación de la tabla dinámica al generar un nuevo informe, lo que se puede hacer es “copiar” la tabla correspondiente al balance de saldos, previa selección, y pegarla en otra hoja. Esta nueva tabla dinámica es idéntica a la copiada, con sus mismos formatos y configuración. A partir de allí, agregar o quitar campos, moverlos de un área a otra del listado de campos de tabla dinámica, hasta lograr el informe pretendido.

FICHAS O CUENTAS INDIVIDUALES

Para conocer la integración de cada uno de los saldos de las cuentas del LISTADO DE CUENTAS ADMINISTRATIVAS vamos a utilizar una tabla dinámica con el formato de una cuenta corriente.

Esta ficha podrá utilizarse para conocer en detalle las operaciones con clientes, proveedores, detalle de anticipos de empleados, etc. Y de todo aquello de lo que se

pretenda llevar una cuenta especial.

La ficha contendrá cronológicamente las operaciones realizadas con el sujeto seleccionado, con el detalle de los comprobantes involucrados, el número de asiento y la descripción incluida en el mismo. Mostrará los importes al debe y al haber y la evolución del saldo. (FIG. 29)

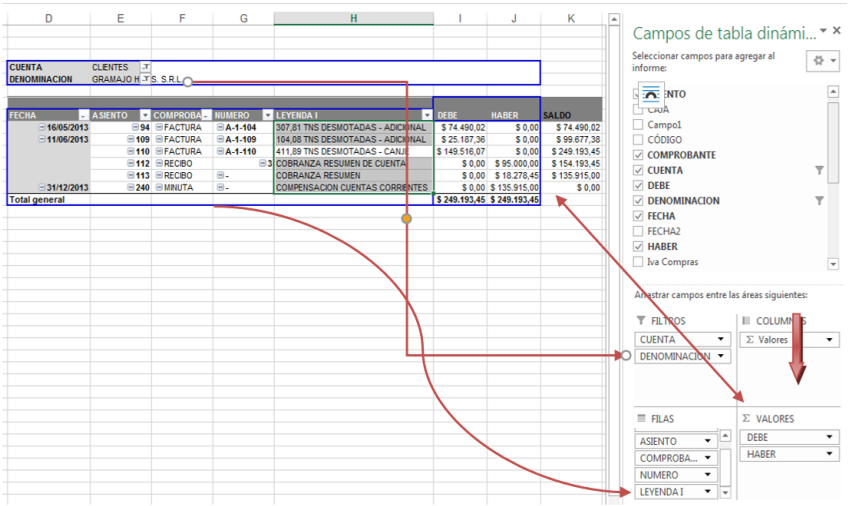


FIG 29: FICHAS O CUENTAS ADMINISTRATIVAS 1

Como en los informes anteriores utilizaremos los campos del Libro Diario – Tablas, ya sea seleccionando nuevamente la matriz y generando la tabla dinámica desde cero, o copiando una tabla ya realizada y modificando los campos seleccionados con su ubicación.

Los campos de Tabla dinámica a utilizar en las diferentes áreas son:

FILTROS: en primer lugar colocaremos el campo correspondiente a la “cuenta contable” y a continuación el campo “denominación” que nos permite identificar el sujeto al cual le llevamos la cuenta. Ambos se van a situar externamente a la cuenta que contiene los movimientos. Al buscar el estado de cuenta de un cliente por ejemplo, primero deberemos seleccionar la cuenta contable que los agrupa (Clientes, Deudores por ventas por ejemplo), luego la denominación del Cliente. (FIG. 30 y 31)

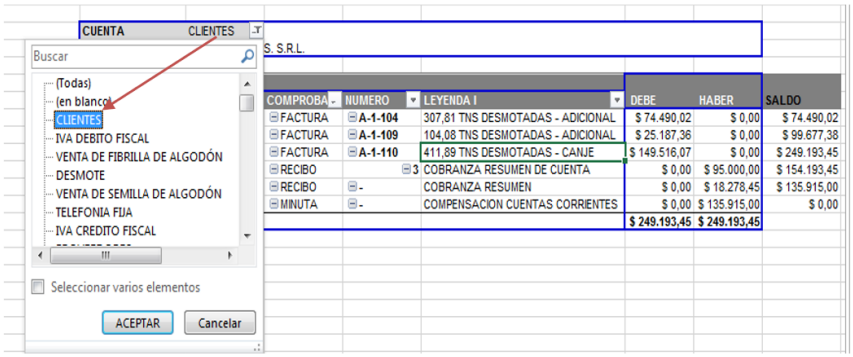


FIG 30: FICHAS O CUENTAS ADMINISTRATIVAS 2
SELECCIÓN DE LA CUENTA CONTABLE

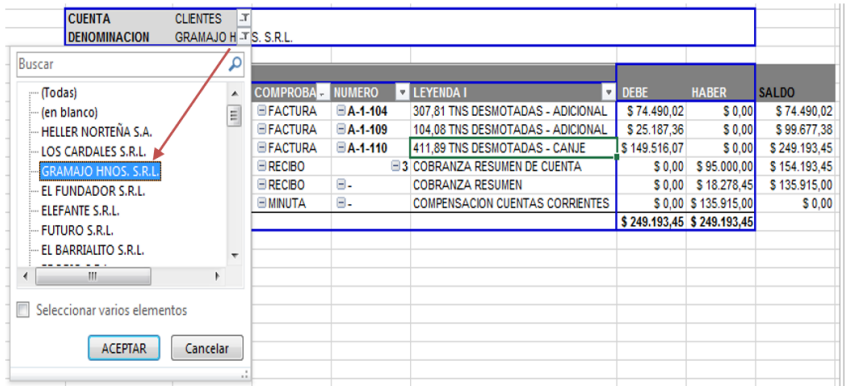


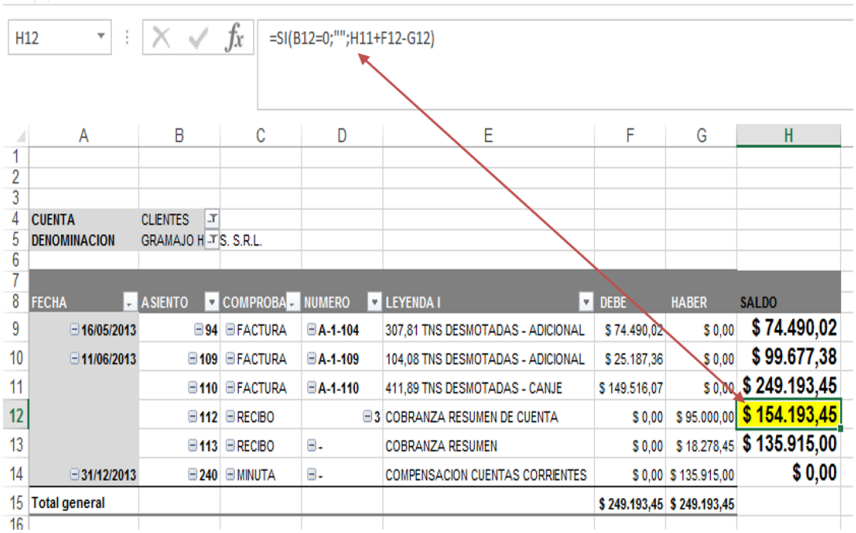
FIG 31: FICHAS O CUENTAS ADMINISTRATIVAS 3
SELECCIÓN DE LA CUENTA ADMINISTRATIVA

FILAS: en éste área colocaremos en el siguiente orden los siguientes campos del Libro Diario – Tablas: “fecha”, “asiento”, “comprobante”, “Número” y “leyenda”. El incluir estos campos nos permitirá un mayor grado de detalle de la operación realizada con el sujeto. Es importante en esta instancia, a los fines del formato final de la ficha, eliminar los subtotales que la tabla arroje por cada campo y que los muestre en formato tabular.

SUMATORIA DE VALORES: incluiremos los campos numéricos correspondientes al debe y al haber, configurándolos para que sumen los importes.

El saldo de la cuenta se obtendrá por medio de una fórmula en la celda que está a la par del haber. Esta fórmula resultará de la suma del saldo acumulado correspondiente

al registro inmediato anterior y el contenido de la celda que contiene la imputación al debe, menos la que contiene la imputación al haber. Se puede incorporar la función condicional SI a los fines de que el cálculo se realice en la medida de que existan movimientos en el registro o fila en cuestión. (FIG. 32)



	A	B	C	D	E	F	G	H
4	CUENTA	CLIENTES						
5	DENOMINACION	GRAMAJO H	S. S.R.L.					
8	FECHA	ASIENTO	COMPROBA	NUMERO	LEYENDA I	DEBE	HABER	SALDO
9	16/05/2013	94	FACTURA	A-1-104	307,81 TNS DESMOTADAS - ADICIONAL	$ 74.490,02	$ 0,00	$ 74.490,02
10	11/06/2013	109	FACTURA	A-1-109	104,08 TNS DESMOTADAS - ADICIONAL	$ 25.187,36	$ 0,00	$ 99.677,38
11		110	FACTURA	A-1-110	411,89 TNS DESMOTADAS - CANJE	$ 149.516,07	$ 0,00	$ 249.193,45
12		112	RECIBO	3	COBRANZA RESUMEN DE CUENTA	$ 0,00	$ 95.000,00	$ 154.193,45
13		113	RECIBO	-	COBRANZA RESUMEN	$ 0,00	$ 18.278,45	$ 135.915,00
14	31/12/2013	240	MINUTA	-	COMPENSACION CUENTAS CORRIENTES	$ 0,00	$ 135.915,00	$ 0,00
15	Total general					$ 249.193,45	$ 249.193,45	

FIG 32: FICHAS O CUENTAS ADMINISTRATIVAS 4
FORMULA PARA EL CALCULO DEL SALDO DE LA CUENTA ADMINISTRATIVA

LIBRO MAYOR GENERAL

Podemos obtener el detalle de imputaciones a una cuenta contable en particular por medio de tres maneras:

1. Por medio del FILTRO de Excel insertado en el Libro Diario – Tablas podemos obtener un detalle del movimiento de la cuenta que nos interesa analizar. Utilizaremos el filtro insertado en el campo correspondiente a la cuenta contable para seleccionar la que nos interesa. Si queremos ver los movimientos correspondientes a un determinado período de tiempo para la cuenta seleccionada, nos ayudaremos con el filtro del campo fecha seleccionando o definiendo los períodos requeridos.

Una desventaja de esta modalidad es que no nos muestra el saldo de la cuenta, pero es ágil y trabaja directamente sobre la tabla de datos. (FIG. 33)

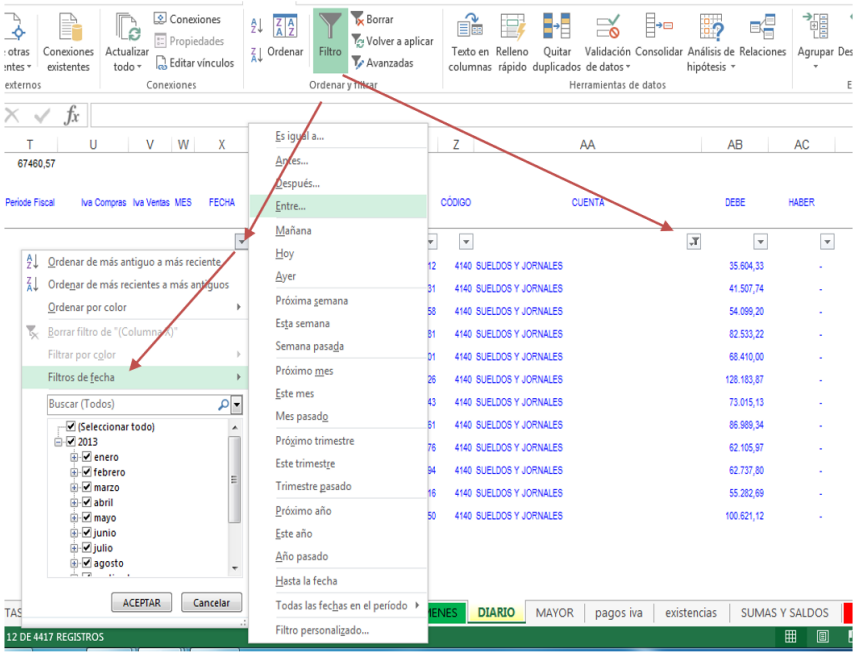
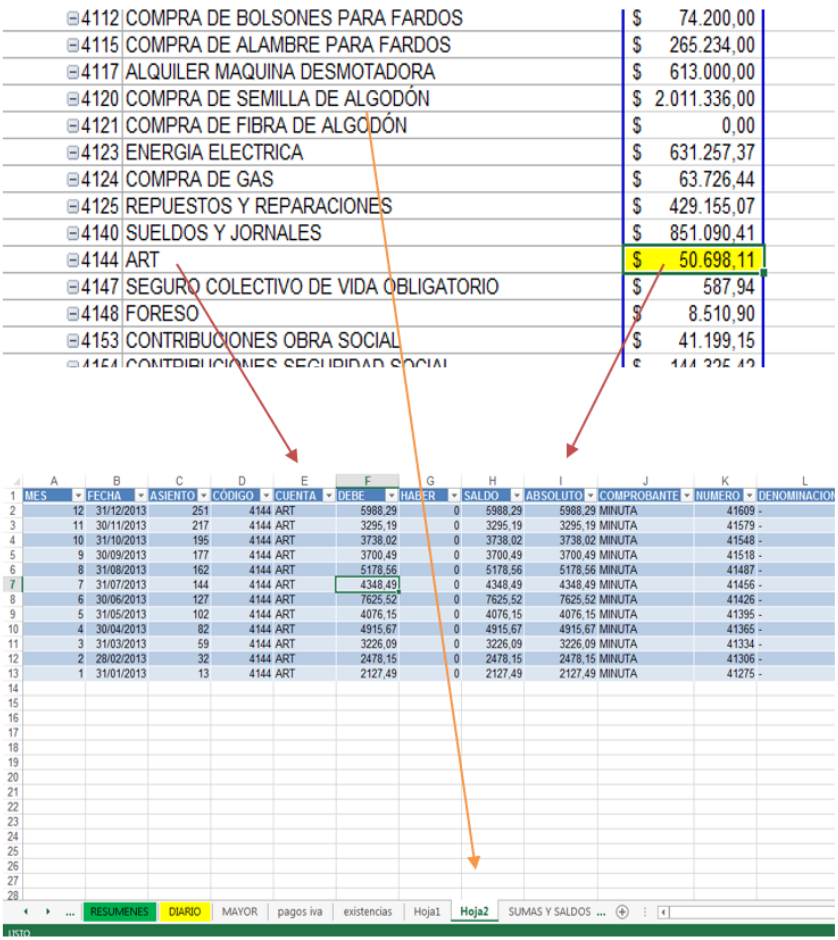


FIG 33: LIBRO MAYOR 1 – ALTERNATIVA 1 - FILTRADO

2. La segunda alternativa es más simple y consiste en hacer un doble clic en el importe del saldo de la cuenta contable seleccionada en el Balance de Sumas y Saldos. Automáticamente Excel generará una nueva hoja de cálculo que mostrará todos los movimientos que integran el importe del saldo de la cuenta.

Este informe es un extracto del Libro Diario – Tablas que contiene los datos de todos los campos involucrados en la Tabla Dinámica utilizada para generar el Balance de saldos, pero solamente de una cuenta contable (sobre la que se hizo el doble clic).

Al igual que la alternativa anterior, no muestra el saldo acumulado de la cuenta. (FIG. 34)



MES	FECHA	ASIENTO	CÓDIGO	CUENTA	DEBE	HABER	SALDO	ABSOLUTO	COMPROBANTE	NUMERO	DENOMINACION
12	31/12/2013	251	4144	ART	5988,29	0	5988,29	5988,29	MINUTA	41609	-
11	30/11/2013	217	4144	ART	3295,19	0	3295,19	3295,19	MINUTA	41579	-
10	31/10/2013	195	4144	ART	3738,02	0	3738,02	3738,02	MINUTA	41548	-
9	30/09/2013	177	4144	ART	3700,49	0	3700,49	3700,49	MINUTA	41518	-
8	31/08/2013	162	4144	ART	5178,56	0	5178,56	5178,56	MINUTA	41487	-
7	31/07/2013	144	4144	ART	4348,49	0	4348,49	4348,49	MINUTA	41456	-
6	30/06/2013	127	4144	ART	7625,52	0	7625,52	7625,52	MINUTA	41426	-
5	31/05/2013	102	4144	ART	4076,15	0	4076,15	4076,15	MINUTA	41395	-
4	30/04/2013	82	4144	ART	4915,67	0	4915,67	4915,67	MINUTA	41365	-
3	31/03/2013	59	4144	ART	3226,09	0	3226,09	3226,09	MINUTA	41334	-
2	28/02/2013	32	4144	ART	2478,15	0	2478,15	2478,15	MINUTA	41306	-
1	31/01/2013	13	4144	ART	2127,49	0	2127,49	2127,49	MINUTA	41275	-

FIG 34: LIBRO MAYOR 2 – ALTERNATIVA 2 - EXTRACTO DE MOVIMIENTOS EN UN CLIC

3. La tercer alternativa, y la que más se va a asemejar al formato clásico de un mayor, es la que obtendríamos a partir de una tabla dinámica.

Antes de generarla deberemos agregar un nuevo campo en nuestro libro diario – tablas.

Este nuevo campo, al que llamaremos “mayor”, nos mostrará la unión de los contenidos de las celdas correspondientes a los datos de los comprobantes que dieron origen a la imputación (Tipo de comprobante, número, denominación del cliente,

leyenda, etc.), de manera que esté disponible cuando intentemos hacer la tabla dinámica que hará las veces de libro mayor.

Mediante la función CONCATENAR lograremos nuestro cometido de unir los contenidos de las celdas correspondientes a un mismo registro (una fila del libro diario), en el campo denominado MAYOR del libro diario – tablas. (FIG 35)

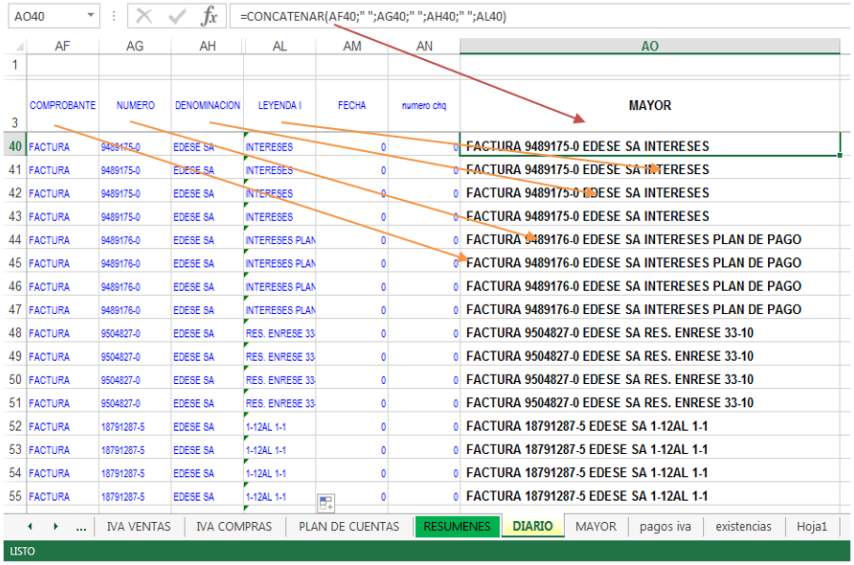


FIG 35: LIBRO MAYOR 3 - ALTERNATIVA 3 - TABLA DINAMICA - CAMPO ESPECIAL EN LIBRO DIARIO TABLAS

La tabla dinámica de nuestro libro mayor tendrá la siguiente conformación: en el área FILTROS ubicaremos el campo “Cuenta”; en el área FILAS los campos “fecha” y nuestro nuevo campo “mayor”; y en la SUMATORIA DE VALORES los campos del “debe” y del “haber”.

Para dar la configuración definitiva, eliminaremos los “subtotales” de cada campo “no numérico” (fecha y mayor) y resumiremos los datos “numéricos” con el tipo de cálculo “suma”.

La columna correspondiente al SALDO de la cuenta la obtendremos de manera similar a como lo hicimos con los listados de saldos o las fichas de clientes/proveedores.

Para obtener el mayor de una cuenta contable particular deberemos ir al Filtro externo de la tabla y seleccionar una cuenta. (FIG 36)

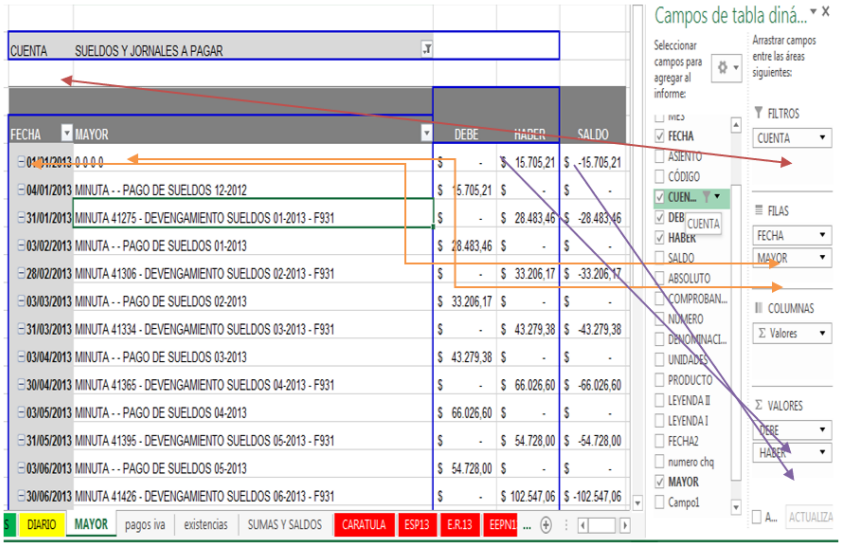


FIG 36: LIBRO MAYOR 4 - ALTERNATIVA 3 - GENERACION DE TABLA DINAMICA

LIBRO IVA VENTAS E IVA COMPRAS

Los Libros IVA VENTAS e IVA COMPRAS también pueden ser generados automáticamente por nuestra herramienta contable en la medida que en el Libro Diario – Formulario identifiquemos en columnas especiales destinadas a tal efecto los datos necesarios para su elaboración.

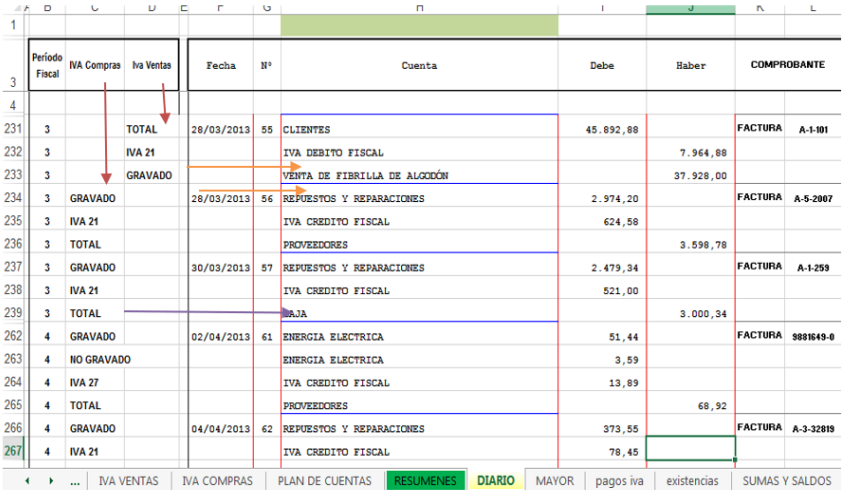
Un libro Iva compras/ventas contiene mínimamente la fecha del comprobante, los datos del cliente (datos cualitativos), el importe neto, importes no gravados, el iva relacionado, percepciones, retenciones u otros conceptos que contenga la factura o documento fiscal.

Es por ello que es importante diferenciar en el asiento contable del Libro Diario – Formulario que se genere como consecuencia de la registración de alguno de estos comprobantes fiscales, cada uno de los importes mencionados en el párrafo anterior. Se utilizará una cuenta contable de acuerdo a la naturaleza contable de cada uno, y además se los diferenciará de acuerdo a la clasificación impositiva de acuerdo a lo que deberían representar en el libro Iva correspondiente (gravado, no gravado, iva, percepciones iva, etc).

Tres columnas son las que destinaremos en el Libro Diario – Formulario, y estarán ubicadas a la izquierda y separadas de la fecha del asiento.

La primera columna indicará el mes fiscal al cual se imputará el comprobante en

cuestión. La segunda columna estará destinada a los campos del Libro Iva compras. Y por último la tercera columna al Libro Iva ventas. (FIG. 37)



	Período Fiscal	IVA Compras	Iva Ventas	Fecha	Nº	Cuenta	Debe	Haber	COMPROBANTE	
231	3		TOTAL	28/03/2013	55	CLIENTES	45.892,88		FACTURA	A-1-101
232	3		IVA 21			IVA DEBITO FISCAL		7.964,88		
233	3		GRAVADO			VENTA DE FIBRILLA DE ALGODÓN		37.928,00		
234	3	GRAVADO		28/03/2013	56	REPUESTOS Y REPARACIONES	2.974,20		FACTURA	A-5-2007
235	3	IVA 21				IVA CREDITO FISCAL	624,58			
236	3	TOTAL				PROVEEDORES		3.598,78		
237	3	GRAVADO		30/03/2013	57	REPUESTOS Y REPARACIONES	2.479,34		FACTURA	A-1-259
238	3	IVA 21				IVA CREDITO FISCAL	521,00			
239	3	TOTAL				BAJA		3.000,34		
262	4	GRAVADO		02/04/2013	61	ENERGIA ELECTRICA	51,44		FACTURA	9881649-0
263	4	NO GRAVADO				ENERGIA ELECTRICA	3,59			
264	4	IVA 27				IVA CREDITO FISCAL	13,89			
265	4	TOTAL				PROVEEDORES		68,92		
266	4	GRAVADO		04/04/2013	62	REPUESTOS Y REPARACIONES	373,55		FACTURA	A-3-32819
267	4	IVA 21				IVA CREDITO FISCAL	78,45			

FIG 37: LIBROS IVA COMPRA Y VENTAS 1 – CAMPOS ESPECIALES EN LIBRO DIARIO FORMULARIO

Estas tres columnas agregadas a la izquierda de nuestro Diario – Formulario se copian automáticamente en el Diario – Tablas, por lo que estarán disponibles entre los campos de las tablas dinámicas que intentarán recrear los Libros Iva.

La Tabla dinámica que se generará desde el Diario – Tablas utilizará los siguientes campos:

FILTRO: El período fiscal. Es decir la primera columna de las tres que agregamos en el Diario – Formulario y que nos indica el mes al que se imputan los comprobantes fiscales.

FILAS: en las filas incluiremos todos los campos que nos darán los datos cualitativos del comprobante. Entre ellos la fecha, cliente/proveedor, tipo de comprobante, número de comprobante, siempre respetando el orden en que deben aparecer de izquierda a derecha en el libro iva.

COLUMNAS: aquí colocaremos el campo correspondiente a la segunda o la tercera columnas de las que agregamos en el Libro Diario – Formulario. De ello va a depender que generemos el libro Iva compras (segunda columna) o el libro Iva ventas (tercer columna). Incorporar estos campos (uno o el otro) nos clasificará los importes en gravados, no gravados, iva, percepciones, etc dentro del libro iva.

SUMATORIA DE VALORES: en esta área arrastraremos el campo Saldos del Diario – Tablas y automáticamente se clasificarán de acuerdo a los campos de columnas. El campo Saldos lo que hace en el Diario – Tablas es presentar en una sola columna los importes del debe y del haber, asignándoles a los primeros signo positivo y a los segundos signo negativo.

Valen las indicaciones sobre la configuración de subtotales y la presentación de los valores como suma que se hicieron para el resto de las tablas. (FIG.38)

Tanto el Libro iva compras como el de Ventas tendrán la misma configuración en cuanto a los campos seleccionados. La única diferencia radicará en la selección de los campos destinados a tal fin ubicados a la izquierda del libro diario tablas. Campo IVA COMPRAS para el primer caso, campo IVA VENTAS para el segundo.

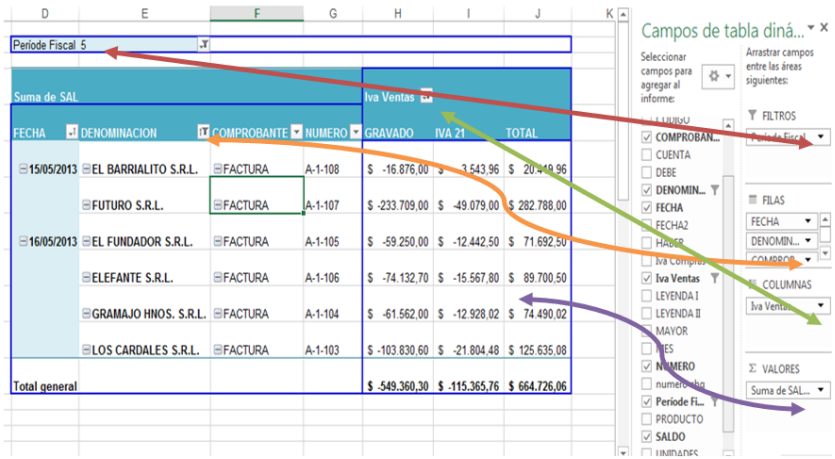
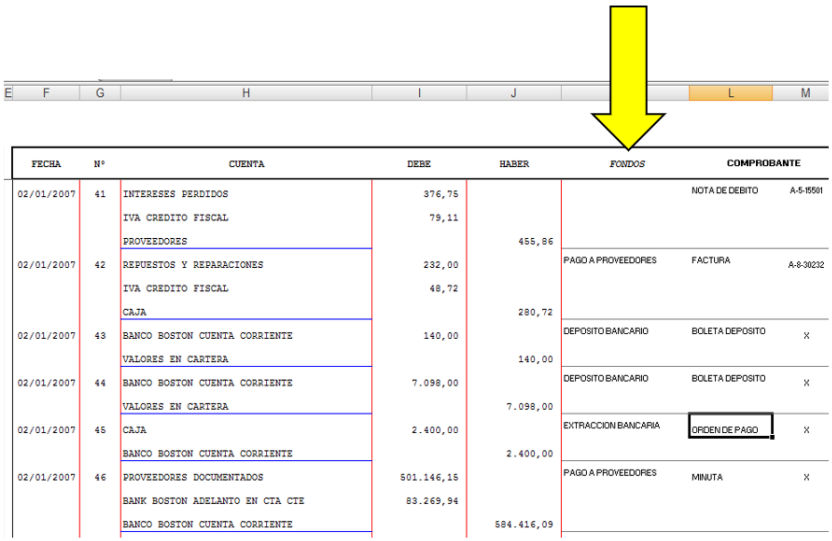


FIG 38: LIBROS IVA COMPRA Y VENTAS 2 – GENERACION DE LIBROS IVA COMPRAS Y VENTAS CON TABLAS DINAMICAS

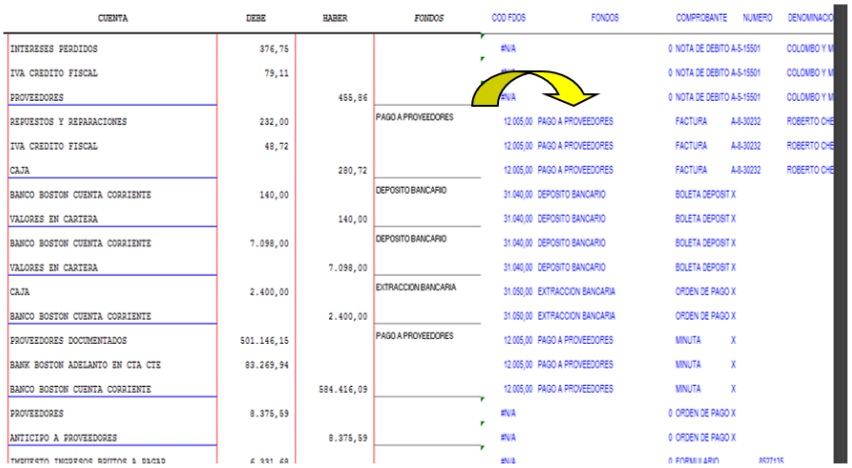
FLUJO DE FONDOS

Como bien dijimos anteriormente, la posibilidad de generar un Estado de Flujo de Fondos que se actualice en tiempo real con la contabilidad era tiempo atrás algo complicado. Pero, con la ayuda de Excel esto es posible en la medida que clasifiquemos en una columna adicional en el Libro Diario Formulario cada uno de las imputaciones que involucren movimientos de FONDOS. Dicha imputación al asiento contable se realizará con una subcuenta predeterminada de acuerdo al tipo de movimiento de fondos en cuestión, y replicará automáticamente para cada uno de las cuentas componentes del asiento contable en el Libro Diario – Tablas.



FECHA	N°	CUENTA	DEBE	HABER	FONDOS	COMPROBANTE	
02/01/2007	41	INTERESES PERDIDOS	376,75			NOTA DE DEBITO	A-5-15501
		IVA CREDITO FISCAL	79,11				
		PROVEEDORES		455,86			
02/01/2007	42	REPUESTOS Y REPARACIONES	232,00		PAGO A PROVEEDORES	FACTURA	A-8-30232
		IVA CREDITO FISCAL	48,72				
		CAJA		280,72			
02/01/2007	43	BANCO BOSTON CUENTA CORRIENTE	140,00		DEPOSITO BANCARIO	BOLETA DEPOSITO	X
		VALORES EN CARTERA		140,00			
02/01/2007	44	BANCO BOSTON CUENTA CORRIENTE	7.098,00		DEPOSITO BANCARIO	BOLETA DEPOSITO	X
		VALORES EN CARTERA		7.098,00			
02/01/2007	45	CAJA	2.400,00		EXTRACCION BANCARIA	ORDEN DE PAGO	X
		BANCO BOSTON CUENTA CORRIENTE		2.400,00			
02/01/2007	46	PROVEEDORES DOCUMENTADOS	501.146,15		PAGO A PROVEEDORES	MINUTA	X
		BANK BOSTON ADELANTO EN CTA CTE	83.269,94				
		BANCO BOSTON CUENTA CORRIENTE		584.416,09			

FIG 39: IMPUTACION EN EL ASIENTO DEL TIPO DE MOVIMIENTO DE FONDOS INVOLUCRADO



CUENTA	DEBE	HABER	FONDOS	COD FDOS	FONDOS	COMPROBANTE	NUMERO	DENOMINACIO
INTERESES PERDIDOS	376,75			#N/A		0 NOTA DE DEBITO	A-5-15501	COLOMBO Y M
IVA CREDITO FISCAL	79,11			#N/A		0 NOTA DE DEBITO	A-5-15501	COLOMBO Y M
PROVEEDORES		455,86		#N/A		0 NOTA DE DEBITO	A-5-15501	COLOMBO Y M
REPUESTOS Y REPARACIONES	232,00		PAGO A PROVEEDORES	12.005,00	PAGO A PROVEEDORES	FACTURA	A-8-30232	ROBERTO CHE
IVA CREDITO FISCAL	48,72			12.005,00	PAGO A PROVEEDORES	FACTURA	A-8-30232	ROBERTO CHE
CAJA		280,72		12.005,00	PAGO A PROVEEDORES	FACTURA	A-8-30232	ROBERTO CHE
BANCO BOSTON CUENTA CORRIENTE	140,00		DEPOSITO BANCARIO	31.040,00	DEPOSITO BANCARIO	BOLETA DEPOSIT X		
VALORES EN CARTERA		140,00		31.040,00	DEPOSITO BANCARIO	BOLETA DEPOSIT X		
BANCO BOSTON CUENTA CORRIENTE	7.098,00		DEPOSITO BANCARIO	31.040,00	DEPOSITO BANCARIO	BOLETA DEPOSIT X		
VALORES EN CARTERA		7.098,00		31.040,00	DEPOSITO BANCARIO	BOLETA DEPOSIT X		
CAJA	2.400,00		EXTRACCION BANCARIA	31.050,00	EXTRACCION BANCARIA	ORDEN DE PAGO X		
BANCO BOSTON CUENTA CORRIENTE		2.400,00		31.050,00	EXTRACCION BANCARIA	ORDEN DE PAGO X		
PROVEEDORES DOCUMENTADOS	501.146,15		PAGO A PROVEEDORES	12.005,00	PAGO A PROVEEDORES	MINUTA	X	
BANK BOSTON ADELANTO EN CTA CTE	83.269,94			12.005,00	PAGO A PROVEEDORES	MINUTA	X	
BANCO BOSTON CUENTA CORRIENTE		584.416,09		12.005,00	PAGO A PROVEEDORES	MINUTA	X	
PROVEEDORES	8.375,59			#N/A		0 ORDEN DE PAGO X		
ANTICIPO A PROVEEDORES		8.375,59		#N/A		0 ORDEN DE PAGO X		

FIG 40: REPLICA DE LA IMPUTACION EN EL DIARIO FORMULARIO EN EL LIBRO DIARIO TABLAS PARA CADA UNO DE LAS CUENTAS QUE INTEGRAN EL ASIENTO

Logrado esto, pasamos a generar nuestro informe de Flujo de Fondos a través de una Tabla Dinámica que tendrá como componentes los campos “Cuenta”, “Fondos”

y la columna “Saldos” de nuestro Libro Diario Tablas.

Las cuentas de “Fondos” se ubicarán verticalmente a la izquierda junto con su código de jerarquía definido en el plan de cuentas de fondos, mientras las cuentas “contables” involucradas con movimientos de fondos lo harán en la parte superior de la tabla de doble entrada.

Se deberán dejar activas solamente las cuentas contables de fondos (caja, bancos, valores en cartera, etc.), debiéndose desactivar con el filtro en la parte superior de la tabla aquellas que no cumplan con esa condición.

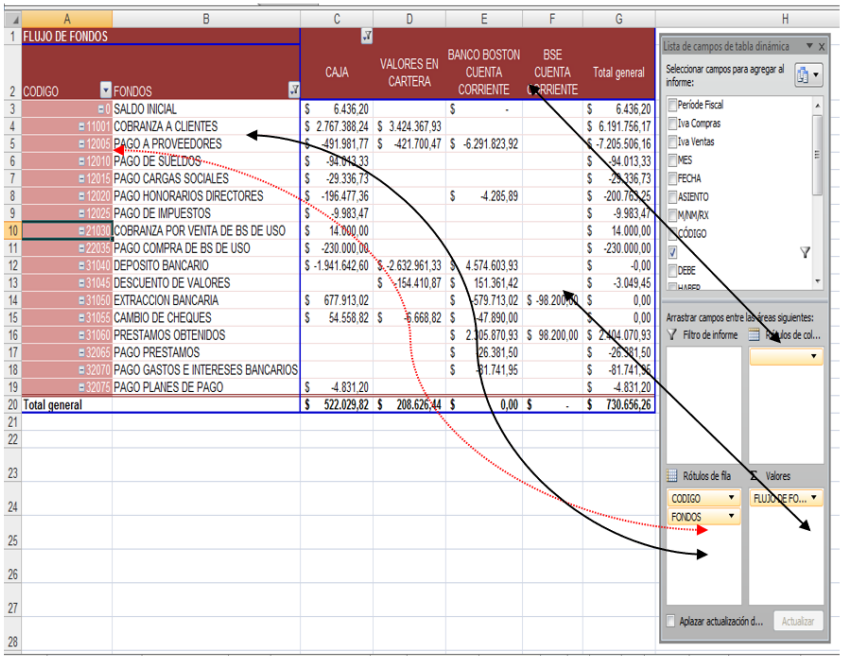
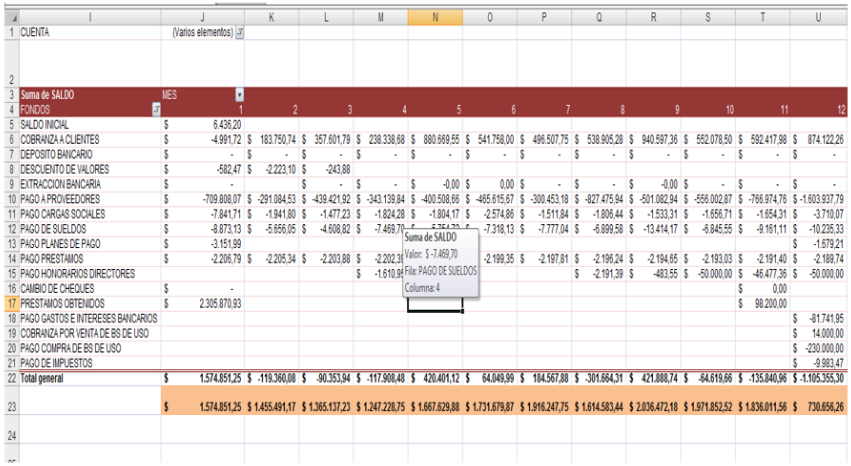


FIG 41: GENERACION DE NUESTRO INFORME DE FLUJO DE FONDOS. DISTRIBUCION DE LOS CAMPOS UTILIZADOS

También se podrá generar este mismo informe con las cuentas contables de fondos agrupadas y en un detalle mensual que permitirá analizar la evolución de los flujos de fondos a lo largo de un período de tiempo. Basta con incluir dentro de los campos de la tabla dinámica el campo mes.



	I	J	K	L	M	N	O	P	Q	R	S	T	U
1	CUENTA	(Varios elementos)											
2													
3	Suma de SALDO	MES											
4	FONDOS	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
5	SALDO INICIAL	$ 6.436,20											
6	COBRANZA A CLIENTES	$ -4.991,72	$ 183.750,74	$ 357.601,79	$ 238.338,68	$ 880.869,55	$ 541.758,00	$ 496.507,75	$ 538.905,28	$ 940.597,36	$ 552.078,50	$ 592.417,98	$ 874.122,26
7	DEPOSITO BANCARIO	$ -	$ -	$ -	$ -	$ -	$ -	$ -	$ -	$ -	$ -	$ -	$ -
8	DESCUENTO DE VALORES	$ -582,47	$ -2.223,10	$ -243,88									
9	EXTRACCION BANCARIA	$ -		$ -	$ -	$ -0,00	$ 0,00	$ -	$ -	$ -0,00	$ -	$ -	$ -
10	PAGO A PROVEEDORES	$ -709.808,07	$ -291.084,53	$ -439.421,92	$ -343.139,84	$ -400.508,66	$ -465.615,67	$ -300.453,18	$ -827.475,94	$ -501.082,94	$ -556.002,87	$ -766.974,76	$ -1.603.937,79
11	PAGO CARGAS SOCIALES	$ -7.841,71	$ -1.941,80	$ -1.477,23	$ -1.824,28	$ -1.804,17	$ -2.574,86	$ -1.511,84	$ -1.806,44	$ -1.533,31	$ -1.656,71	$ -1.654,31	$ -3.710,07
12	PAGO DE SUELDOS	$ -8.873,13	$ -5.656,05	$ -4.608,82	$ -7.469,70		$ -7.318,13	$ -7.777,04	$ -6.899,58	$ -13.414,17	$ -6.845,55	$ -9.161,11	$ -10.235,33
13	PAGO PLANES DE PAGO	$ -3.151,99											$ -1.679,21
14	PAGO PRESTAMOS	$ -2.206,79	$ -2.205,34	$ -2.203,88	$ -2.202,3		$ -2.199,35	$ -2.197,81	$ -2.196,24	$ -2.194,65	$ -2.193,03	$ -2.191,40	$ -2.189,74
15	PAGO HONORARIOS DIRECTORES				$ -1.610,9				$ -2.191,39	$ -483,55	$ -50.000,00	$ -46.477,36	$ -50.000,00
16	CAMBIO DE CHEQUES	$ -										$ 0,00	
17	PRESTAMOS OBTENIDOS	$ 2.305.870,93										$ 98.200,00	
18	PAGO GASTOS E INTERESES BANCARIOS												$ -81.741,95
19	COBRANZA POR VENTA DE BS DE USO												$ 14.000,00
20	PAGO COMPRA DE BS DE USO												$ -230.000,00
21	PAGO DE IMPUESTOS												$ -9.983,47
22	Total general	$ 1.574.851,25	$ -119.360,08	$ -90.353,94	$ -117.908,48	$ 420.401,12	$ 64.049,99	$ 184.567,88	$ -301.664,31	$ 421.888,74	$ -64.619,66	$ -135.840,96	$ -1.105.355,30
23		$ 1.574.851,25	$ 1.455.491,17	$ 1.365.137,23	$ 1.247.228,75	$ 1.667.629,88	$ 1.731.679,87	$ 1.916.247,75	$ 1.614.583,44	$ 2.036.472,18	$ 1.971.852,52	$ 1.836.011,56	$ 730.656,26
24													

Suma de SALDO
Valor: $ -7.469,70
Fila: PAGO DE SUELDOS
Columna: 4

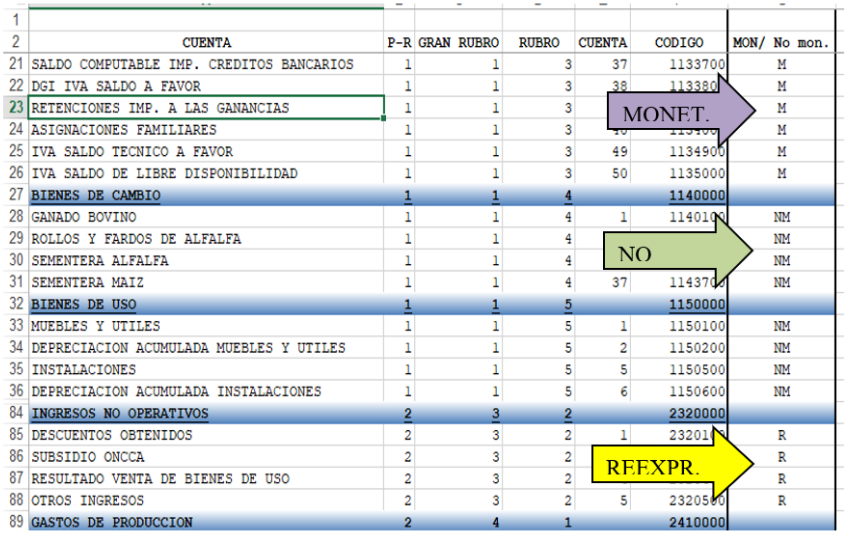
FIG 42: GENERACION DE NUESTRO INFORME DE FLUJO DE FONDOS MENSUAL

AJUSTE POR INFLACION

Se buscará simplificar el procedimiento de ajuste y/o reexpresión de las diferentes partidas de la contabilidad mediante el uso de planillas de cálculo Excel, trabajando sobre todas y cada una de las registraciones del Libro Diario y utilizando para tal fin los coeficientes mensuales correspondientes.

Es importante incluir en al Plan de Cuentas de la empresa una columna destinada a clasificarlas según su naturaleza monetaria, no monetaria o simplemente indicar si será objeto de reexpresión. Fig. 43.

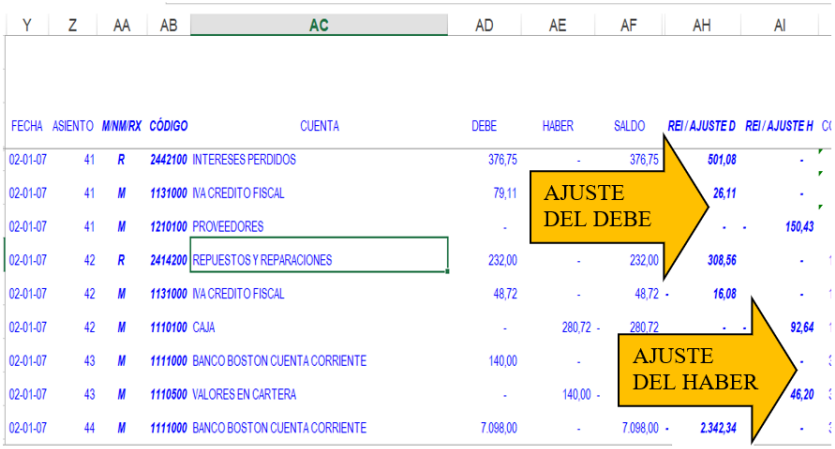
A partir del código de la cuenta contable, el Libro Diario Tablas tomará mediante la función BUSCARV la clasificación correspondiente a la cuenta a los fines del ajuste de cada una de sus imputaciones en el registro cronológico.



	CUENTA	P-R	GRAN RUBRO	RUBRO	CUENTA	CODIGO	MON/ No mon.
21	SALDO COMPUTABLE IMP. CREDITOS BANCARIOS	1	1	3	37	1133700	M
22	DGI IVA SALDO A FAVOR	1	1	3	38	1133800	M
23	RETENCIONES IMP. A LAS GANANCIAS	1	1	3			M
24	ASIGNACIONES FAMILIARES	1	1	3			M
25	IVA SALDO TECNICO A FAVOR	1	1	3	49	1134900	M
26	IVA SALDO DE LIBRE DISPONIBILIDAD	1	1	3	50	1135000	M
27	**BIENES DE CAMBIO**	**1**	**1**	**4**		**1140000**	
28	GANADO BOVINO	1	1	4	1	1140100	NM
29	ROLLOS Y FARDOS DE ALFALFA	1	1	4			NM
30	SEMENTERA ALFALFA	1	1	4			NM
31	SEMENTERA MAIZ	1	1	4	37	1143700	NM
32	**BIENES DE USO**	**1**	**1**	**5**		**1150000**	
33	MUEBLES Y UTILES	1	1	5	1	1150100	NM
34	DEPRECIACION ACUMULADA MUEBLES Y UTILES	1	1	5	2	1150200	NM
35	INSTALACIONES	1	1	5	5	1150500	NM
36	DEPRECIACION ACUMULADA INSTALACIONES	1	1	5	6	1150600	NM
84	**INGRESOS NO OPERATIVOS**	**2**	**3**	**2**		**2320000**	
85	DESCUENTOS OBTENIDOS	2	3	2	1	2320100	R
86	SUBSIDIO ONCCA	2	3	2			R
87	RESULTADO VENTA DE BIENES DE USO	2	3	2			R
88	OTROS INGRESOS	2	3	2	5	2320500	R
89	**GASTOS DE PRODUCCION**	**2**	**4**	**1**		**2410000**	

FIG 43: CLASIFICACION DE LAS CUENTAS A LOS FINES DEL AJUSTE

Paralelamente y en forma simultánea a las columnas clásicas del Debe y el Haber, en el Libro Diario Formulario se irán generando los ajustes como consecuencia de la aplicación de los coeficientes sobre cada imputación y teniendo en cuenta la clasificación previa del plan de cuentas. Fig. 44



Y	Z	AA	AB	AC	AD	AE	AF	AH	AI
FECHA	ASIENTO	MN/M/RX	CÓDIGO	CUENTA	DEBE	HABER	SALDO	REI/AJUSTE D	REI/AJUSTE H
02-01-07	41	R	2442100	INTERESES PERDIDOS	376,75	-	376,75	501,08	-
02-01-07	41	M	1131000	IVA CREDITO FISCAL	79,11	-		26,11	-
02-01-07	41	M	1210100	PROVEEDORES	-			-	150,43
02-01-07	42	R	2414200	REPUESTOS Y REPARACIONES	232,00	-	232,00	308,56	-
02-01-07	42	M	1131000	IVA CREDITO FISCAL	48,72	-	48,72	16,08	-
02-01-07	42	M	1110100	CAJA	-	280,72	-280,72	-	92,64
02-01-07	43	M	1111000	BANCO BOSTON CUENTA CORRIENTE	140,00	-			-
02-01-07	43	M	1110500	VALORES EN CARTERA	-	140,00	-		46,20
02-01-07	44	M	1111000	BANCO BOSTON CUENTA CORRIENTE	7.098,00	-	7.098,00	2.342,34	-

FIG 44: LIBRO DIARIO TABLAS, COLUMNAS CON AJUSTES SOBRE EL DEBE Y EL HABER Y COLUMNA CLASIFICACION

Las celdas encargadas de recibir la diferencia por el ajuste (en el caso de las partidas monetarias), los importes ajustados (en el caso de las no monetarias y las que son objeto de reexpresión) contendrán la función lógica Si, que evaluará una u otra alternativa para hacer el ajuste. Esta evaluación la hará en base a la columna del Libro Diario Tablas que contiene la clasificación pertinente a los efectos del ajuste por inflación y que es tomada directamente a través de la función BUSCARV del Plan de cuentas contables.

El cálculo del ajuste por inflación en la función, y para las dos alternativas, se realizará mediante el producto del importe del registro en el debe o el haber del asiento por el coeficiente de ajuste del mes correspondiente. Fig. 45

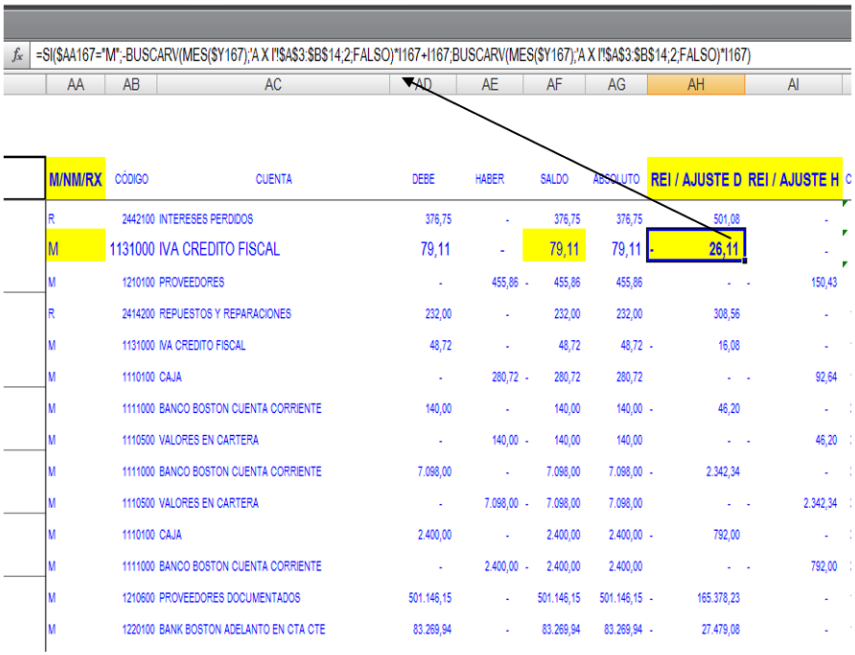


FIG 45: COMPOSICION DE LA FORMULA QUE REALIZARÁ EL AJUSTE POR INFLACIÓN DEL ASIENTO CONTABLE

El coeficiente del mes que corresponda se lo obtendrá mediante la función BUSCARV de una tabla externa que contendrá cada uno de los meses con sus coeficientes. Fig 46

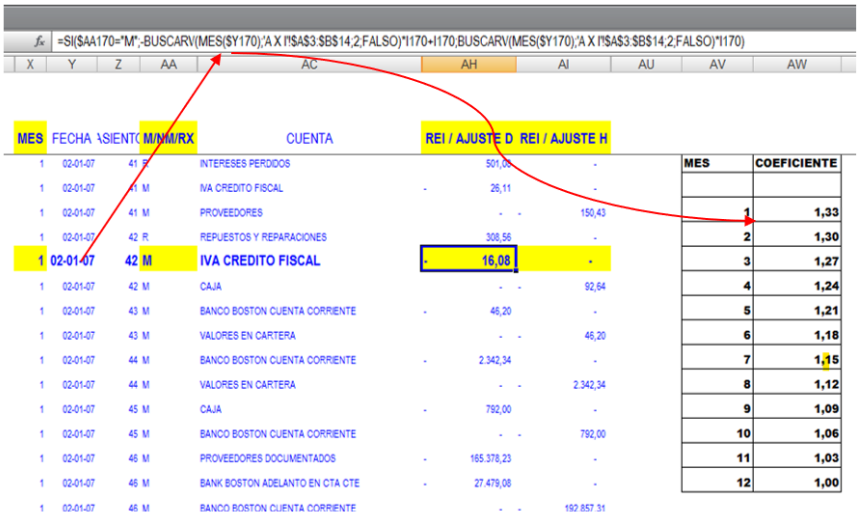


FIG 46: OBTENCION DEL COEFICIENTE DE AJUSTE PARA SER UTILIZADO EN LA FORMULA DE AJUSTE

Hecho esto en todos los asientos contables del Libro Diario, procederemos a generar las tablas dinámicas que mostrarán los efectos de la inflación sobre las diferentes partidas.

La primera Tabla o informe nos indicará el Resultado por exposición a la inflación de las partidas que hubieren sido clasificadas como MONETARIAS.

La disposición de las mismas respetará la del Plan de cuentas de la empresa.

Las columnas incluirán el código de la cuenta imputable, la descripción y la diferencia generada por el producto de la sumatoria de los importes al debe y al haber de la cuenta por el coeficiente de ajuste. A través de un campo calculado unificaremos ambos importes en uno solo que reflejará los efectos de la inflación sobre la partida.

Externamente ubicaremos en el filtro de página de la tabla dinámica la clasificación a su condición de monetaria / no monetaria / reexpresada. Dejando activa la casilla correspondiente a las partidas que revisten el carácter de monetarias. Fig. 47

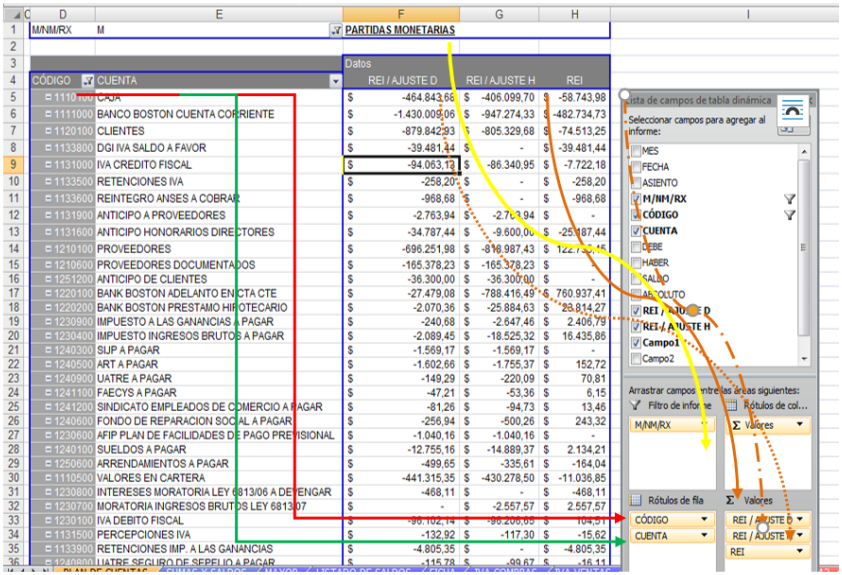
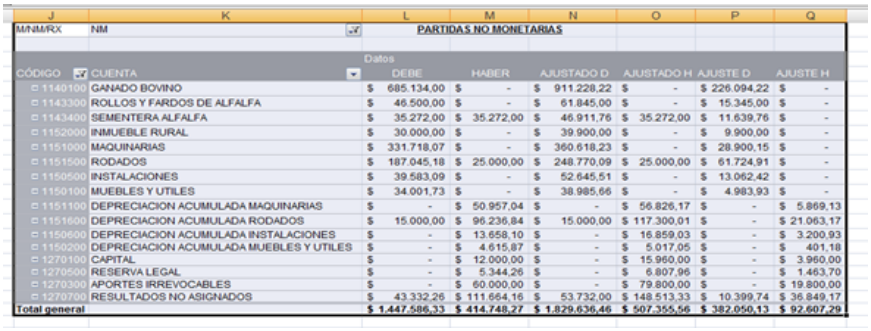


FIG 47: LISTADO DE PARTIDAS MONETARIAS CON SU CORRESPONDIENTE RESULTADO POR EXPOSICION A LA INFLACION

La segunda Tabla contiene los saldos ajustados de las partidas NO MONETARIAS. La disposición de los campos de la tabla es idéntica a la anterior. Con la diferencia que en esta nueva tabla contamos con las columnas del debe y el haber a valores históricos, las mismas columnas con los valores ajustados y las columnas con las diferencias entre las dos primeras.



M/NM/RX	NM	PARTIDAS NO MONETARIAS					
		Datos					
CÓDIGO	CUENTA	DEBE	HABER	AJUSTADO D	AJUSTADO H	AJUSTE D	AJUSTE H
1140100	GANADO BOVINO	$ 685.134,00	$ -	$ 911.228,22	$ -	$ 226.094,22	$ -
1143300	ROLLOS Y FARDOS DE ALFALFA	$ 46.500,00	$ -	$ 61.845,00	$ -	$ 15.345,00	$ -
1143400	SEMENTERA ALFALFA	$ 35.272,00	$ 35.272,00	$ 46.911,76	$ 35.272,00	$ 11.639,76	$ -
1152000	INMUEBLE RURAL	$ 30.000,00	$ -	$ 39.900,00	$ -	$ 9.900,00	$ -
1151000	MAQUINARIAS	$ 331.718,07	$ -	$ 360.618,23	$ -	$ 28.900,15	$ -
1151500	RODADOS	$ 187.045,18	$ 25.000,00	$ 248.770,09	$ 25.000,00	$ 61.724,91	$ -
1150500	INSTALACIONES	$ 39.583,09	$ -	$ 52.645,51	$ -	$ 13.062,42	$ -
1150100	MUEBLES Y UTILES	$ 34.001,73	$ -	$ 38.985,66	$ -	$ 4.983,93	$ -
1151100	DEPRECIACION ACUMULADA MAQUINARIAS	$ -	$ 50.957,04	$ -	$ 56.826,17	$ -	$ 5.869,13
1151600	DEPRECIACION ACUMULADA RODADOS	$ 15.000,00	$ 96.236,84	$ 15.000,00	$ 117.300,01	$ -	$ 21.063,17
1150600	DEPRECIACION ACUMULADA INSTALACIONES	$ -	$ 13.658,10	$ -	$ 16.859,03	$ -	$ 3.200,93
1150200	DEPRECIACION ACUMULADA MUEBLES Y UTILES	$ -	$ 4.615,87	$ -	$ 5.017,05	$ -	$ 401,18
1270100	CAPITAL	$ -	$ 12.000,00	$ -	$ 15.960,00	$ -	$ 3.960,00
1270500	RESERVA LEGAL	$ -	$ 5.344,26	$ -	$ 6.807,96	$ -	$ 1.463,70
1270300	APORTES IRREVOCABLES	$ -	$ 60.000,00	$ -	$ 79.800,00	$ -	$ 19.800,00
1270700	RESULTADOS NO ASIGNADOS	$ 43.332,26	$ 111.664,16	$ 53.732,00	$ 148.513,33	$ 10.399,74	$ 36.849,17
Total general		$ 1.447.586,33	$ 414.748,27	$ 1.829.636,46	$ 507.355,56	$ 382.050,13	$ 92.607,29

FIG 48: LISTADO DE PARTIDAS NO MONETARIAS CON SU CORRESPONDIENTE SALDO AJUSTADO

La tercer Tabla contiene la reexpresión de los ingresos, egresos y las cuentas del

patrimonio al cierre por aplicación de los coeficientes inflacionarios. El funcionamiento es similar a las dos anteriores con las mismas salvedades de la tabla correspondiente a las partidas no monetarias. Fig. 49

S	I	U	V	W	X	Y	Z
MNMRX	R	REEXPRESION INGRESOS - EGRESOS Y PATRIMONIO					
		Datos					
CÓDIGO	CUENTA	DEBE	HABER	AJUSTADO D	AJUSTADO H	AJUSTE D	AJUSTE H
2310100	VENTA DE HACIENDA	$ 28.177,50	$ 5.542.296,39	$ 31.558,80	$ 6.200.197,37	$ 3.381,30	$ 657.900,99
2310500	VENTA DE FARDOS DE ALFALFA	$ -	$ 476.891,31	$ -	$ 543.044,82	$ -	$ 66.153,51
2311000	VENTA DE SEMILLA DE ALGODÓN PARA FORRAJE	$ -	$ 323.485,12	$ -	$ 378.091,98	$ -	$ 54.606,86
2312000	VENTA DE PELLETS DE ALFALFA	$ -	$ 26.797,00	$ -	$ 34.836,10	$ -	$ 8.039,10
2320100	DESCUENTOS OBTENIDOS	$ -	$ 10.762,25	$ -	$ 12.028,44	$ -	$ 1.266,19
2320400	RESULTADO VENTA DE BIENES DE USO	$ -	$ 4.000,00	$ -	$ 4.000,00	$ -	$ -
2320500	OTROS INGRESOS	$ -	$ 3.174,11	$ -	$ 3.664,31	$ -	$ 490,20
2410100	COMPRA DE GANADO VACUNO	$ 4.502.008,48	$ -	$ 4.987.331,11	$ -	$ 485.322,63	$ -
2410200	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - GLUTEN FEED	$ 334.851,63	$ -	$ 391.143,31	$ -	$ 56.291,68	$ -
2410300	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - MAIZ	$ 25.645,60	$ -	$ 26.433,26	$ -	$ 787,66	$ -
2410500	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - NUCLEO	$ 3.398,70	$ -	$ 3.849,58	$ -	$ 450,88	$ -
2410700	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - PELLET DE SOJA	$ 89.461,22	$ -	$ 101.331,00	$ -	$ 11.869,78	$ -
2410900	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - REBOCILLO	$ 13.574,78	$ -	$ 14.386,91	$ -	$ 812,13	$ -
2411100	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - SAL	$ 3.004,00	$ -	$ 3.634,84	$ -	$ 630,84	$ -
2411300	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - SORGO	$ 16.282,60	$ -	$ 20.878,17	$ -	$ 4.595,57	$ -
2411500	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - UREA	$ 24.958,66	$ -	$ 28.195,74	$ -	$ 3.237,08	$ -
2411700	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - CONCHILA	$ 14.422,84	$ -	$ 16.751,90	$ -	$ 2.329,06	$ -
2411900	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA ALFALFA	$ 6.465,00	$ -	$ 6.658,95	$ -	$ 193,95	$ -
2412100	COMPRA DE PELLET DE TRIGO	$ 14.411,96	$ -	$ 16.573,75	$ -	$ 2.161,79	$ -
2412300	COMPRA DE PELLETS DE SOJA	$ 31.004,39	$ -	$ 36.122,80	$ -	$ 5.118,41	$ -
2412500	COMPRA DE SEMILLA DE ALFALFA	$ 10.180,20	$ -	$ 12.623,45	$ -	$ 2.443,25	$ -
2412700	COMPRA DE SEMILLA DE ALGODÓN PARA FORRAJE	$ 68.558,61	$ -	$ 83.999,24	$ -	$ 15.440,64	$ -
2412800	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - CASCARILLA	$ 33.509,90	$ -	$ 37.686,23	$ -	$ 4.176,33	$ -
2413000	SUELDOS Y JORNALES	$ 76.675,87	$ -	$ 87.658,83	$ -	$ 10.982,96	$ -
2413200	CARGAS SOCIALES	$ 23.731,20	$ -	$ 27.108,33	$ -	$ 3.377,12	$ -
2413400	INDEMNIZACIONES	$ 14.000,00	$ -	$ 15.320,00	$ -	$ 1.320,00	$ -

FIG 49: LISTADO DE CUENTAS DE INGRESOS, EGRESOS Y PATRIMONIO CON SU CORRESPONDIENTE SALDO AJUSTADO

No pretendemos con nuestra propuesta abarcar toda la temática del ajuste por inflación sobre los estados contables. No analizamos los asientos que se derivarían como consecuencia de estos informes, así como tampoco su comparación, en el caso de las partidas NO MONETARIAS, con su VALUACION como consecuencia del cambio en precios específicos.

Solamente brindamos una herramienta para poder cuantificar de una manera más precisa, rápida, integral y en tiempo real la incidencia en todas las partidas del Balance de un cambio generalizado en el nivel general de precios a lo largo de un período de tiempo, tomando como referencia los índices existentes a tal fin.

El análisis y posterior aplicación de los resultados de los informes obtenidos a los diferentes ajustes de la información contable quedan a criterio del generador de los Estados contables.

CLASIFICACION DE COSTOS SEGÚN SU FUNCION

Incluiremos en una nueva columna en el Plan de cuentas contable que contendrá la clasificación de los costos de acuerdo a du función. No deberá quedar ninguna cuenta de Egresos sin su correspondiente cuenta de costos.

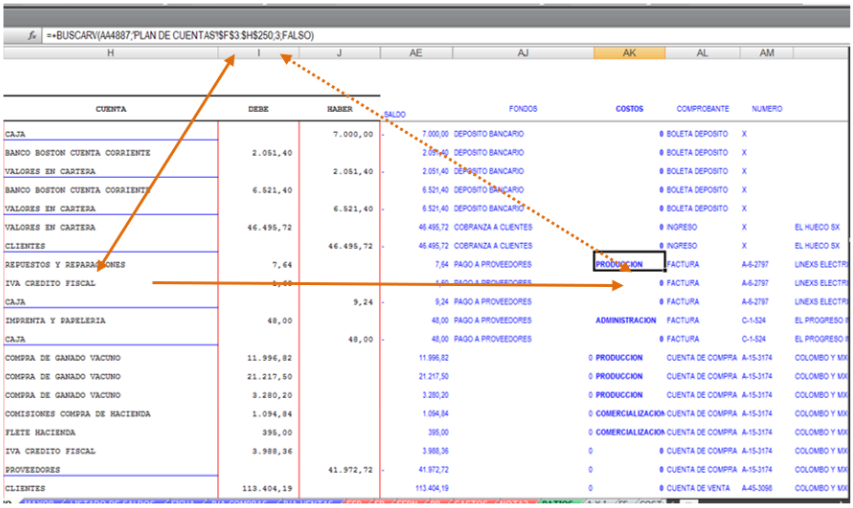


FIG 50: COLUMNA CENTRO DE COSTOS EN EL PLAN DE CUENTAS CONTABLE

Seguidamente insertaremos una nueva columna en el Libro Diario Tablas destinada a ir clasificando con cada centro de costos la partida de egresos que contenga cada asiento contable.

Esta clasificación la realizará mediante la utilización de la función BUSCARV, la que "buscará" en el Plan de Cuentas el código de la cuenta contable de egresos y nos traerá el centro de costo asociado a la misma previamente.

Hecho esto estiraremos la fórmula para todas las celdas de la columna destinada a la clasificación del costo.

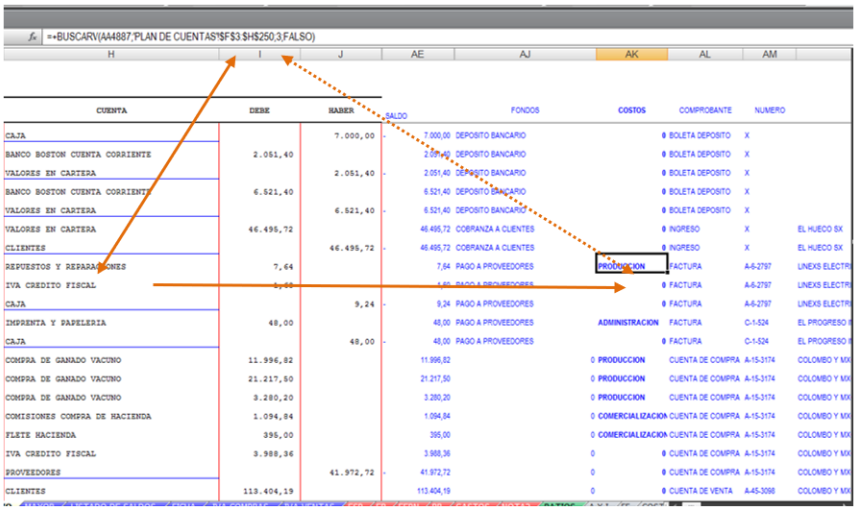


FIG 51: USO DE LA FUNCION BUSCARV PARA LA CLASIFICACION DE LA PARTIDA DE EGRESOS EN FORMA SIMULTÁNEA CON LA IMPUTACION DEL ASIENTO

Terminado este procedimiento vamos a generar mediante tablas Dinámicas los diferentes informes para el análisis de costos posterior.

Como en todas las Tablas Dinámicas que venimos generando, el área donde están los datos es el Libro Diario Tablas.

Los campos a utilizar en las mismas son: CUENTA DE COSTOS, CUENTA CONTABLE, SALDO, y en el caso de que quisiéramos un informe mes a mes deberemos incluir el campo MES.

También es posible agregar un campo calculado que nos indique la incidencia de cada cuenta contable o de costos sobre los totales respectivos.

Tablas resúmenes por función en la parte superior nos permiten visualizar de manera sintética lo que nos dicen las tablas que incluyen la cuenta contable.

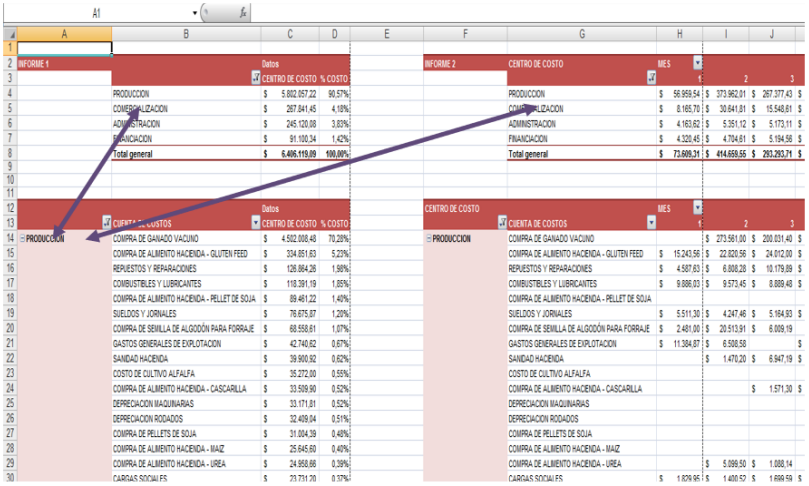


FIG 52: TABLAS DINAMICAS CON INFORMACION DE LOS CENTROS DE COSTO

INDICADORES FINANCIEROS O RATIOS

Para generar las relaciones o ratios se referenciará directamente a las celdas de los Estados contables generados en Excel que contengan los importes de los rubros y las cuentas necesarias para calcularlos. Por medio de una fórmula escrita utilizando dichas referencias a las celdas del balance, obtendremos el ratio buscado. Este ratio se actualizará cada vez que los importes del balance se modifiquen, obteniendo de esta manera un indicador siempre actualizado. Podemos utilizar formatos condicionales para marcar la evolución de los indicadores en el caso de que los hayamos expuesto comparativamente con otros períodos. Las barras de datos son una buena alternativa para representar las variaciones entre los mismos. (FIG. 39)

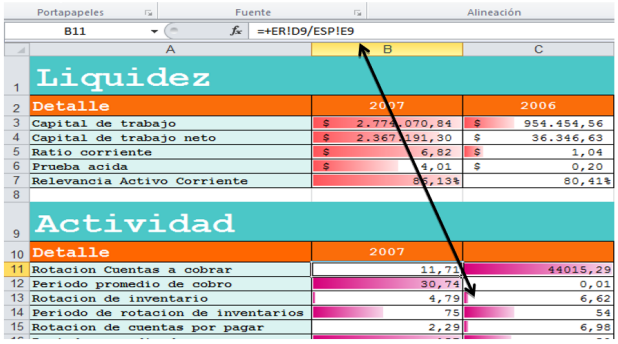


FIG 39: RATIOS FINANCIEROS 1 – REFERENCIAS A VALORES DE ESTADOS CONTABLES - FORMULAS

3.7.11. Modulo 5: ejemplo de carga del lote de datos – funcionamiento general de la herramienta

Seguidamente, mostraremos los diferentes informes que se generan con la herramienta desarrollada, así como también extractos del Libro Diario, del Mayor y una que otra cuenta particular de proveedores y clientes.

Tomaremos como ejemplo la contabilidad correspondiente al ejercicio 2007 de una empresa dedicada al engorde de ganado bovino a corral.

Presentaremos su Plan de cuentas contables con su codificación y ordenamiento.

Extractos del Libro Diario Formulario en los que aparecerán los asientos de inicio y cierre de la contabilidad, así como también imputaciones que respondan al giro comercial habitual del negocio.

El Balance de sumas y saldos de las cuentas contables.

El libro mayor de una cuenta contable particular.

Listados de saldos de las cuentas administrativas pertenecientes a Clientes y proveedores.

Las cuentas individuales de un Cliente y de un Proveedor.

Libros IVA COMPRAS e IVA VENTAS de un período fiscal.

Estado de Situación Patrimonial de la Empresa en cuestión

Estado de Resultados.

Estado de Evolución del patrimonio Neto.

Anexo de resultado Bruto.

Anexo de Gastos.

Notas a los Estados Contables.

Cuadro comparativo de ratios o indicadores financieros.

Toda esta información junto con la herramienta estará incluida en el soporte digital que acompaña a este trabajo en el ARCHIVO EXCEL AGROFOOD SRL.

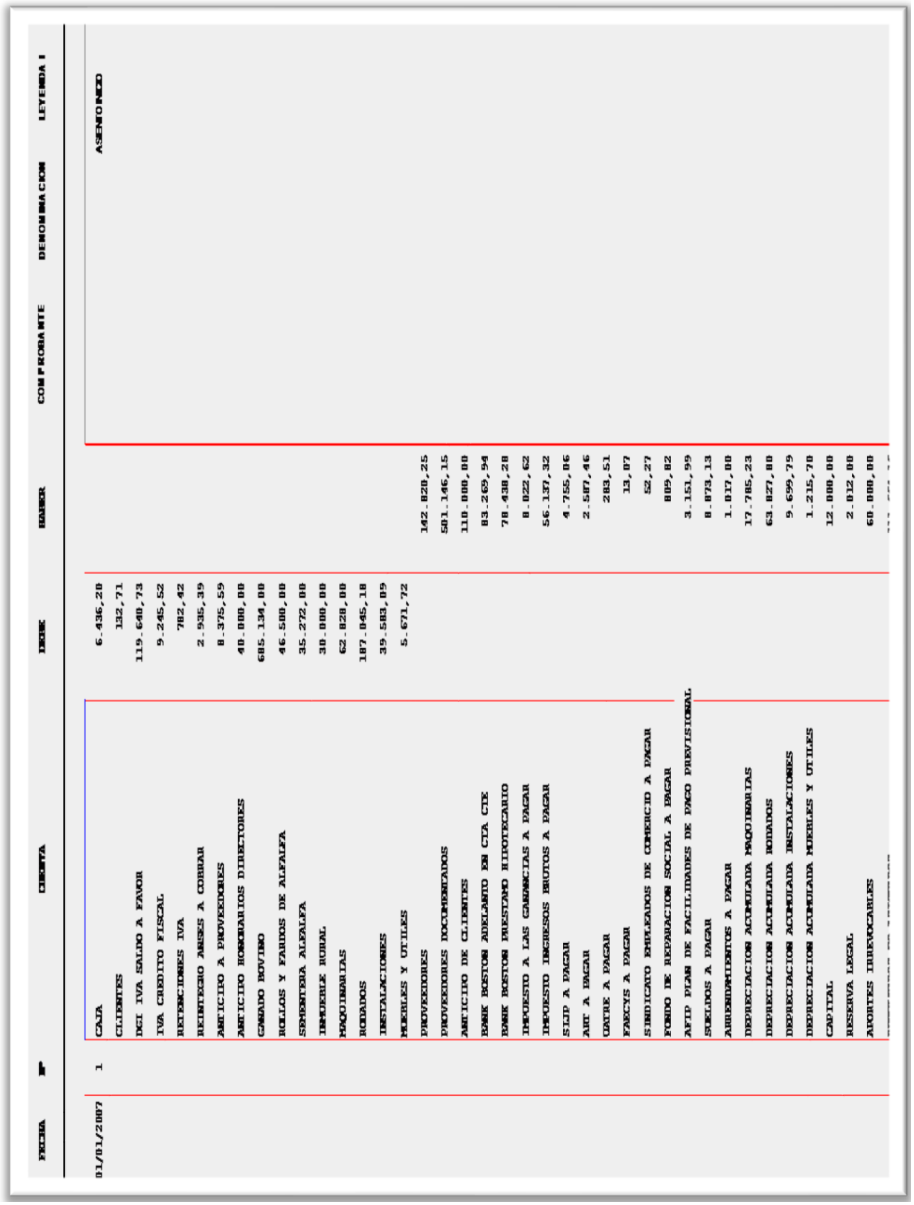
PLAN DE CUENTAS AGROFOOD SRL 2007

CUENTA	P-R	GRAN RUBRO	RUBRO	CUENTA	CODIGO
ACTIVO	**1**	**1**			**1100000**
CAJA Y BANCOS	**1**	**1**	**1**		**1110000**
CAJA	1	1	1	1	1110100
VALORES EN CARTERA	1	1	1	5	1110500
BANCO BOSTON CUENTA CORRIENTE	1	1	1	10	1111000
BSE CUENTA CORRIENTE	1	1	1	12	1111200
CREDITOS	**1**	**1**	**2**		**1120000**
CLIENTES	1	1	2	1	1120100
OTROS CREDITOS	**1**	**1**	**3**		**1130000**
IVA CREDITO FISCAL	1	1	3	10	1131000
PERCEPCIONES IVA	1	1	3	15	1131500
ANTICIPO HONORARIOS DIRECTORES	1	1	3	16	1131600
ANTICIPO A PROVEEDORES	1	1	3	19	1131900
PERCEPCION IB	1	1	3	20	1132000
ANTICIPOS GANANCIAS	1	1	3	21	1132100
SUBSIDIO ONCCA A COBRAR	1	1	3	34	1133400
RETENCIONES IVA	1	1	3	35	1133500
REINTEGRO ANSES A COBRAR	1	1	3	36	1133600
SALDO COMPUTABLE IMP. CREDITOS BANCARIOS	1	1	3	37	1133700
DGI IVA SALDO A FAVOR	1	1	3	38	1133800
RETENCIONES IMP. A LAS GANANCIAS	1	1	3	39	1133900
ASIGNACIONES FAMILIARES	1	1	3	40	1134000
IVA SALDO TECNICO A FAVOR	1	1	3	49	1134900
IVA SALDO DE LIBRE DISPONIBILIDAD	1	1	3	50	1135000
BIENES DE CAMBIO	**1**	**1**	**4**		**1140000**
GANADO BOVINO	1	1	4	1	1140100
ROLLOS Y FARDOS DE ALFALFA	1	1	4	33	1143300
SEMENTERA ALFALFA	1	1	4	34	1143400
SEMENTERA MAIZ	1	1	4	37	1143700
BIENES DE USO	**1**	**1**	**5**		**1150000**
MUEBLES Y UTILES	1	1	5	1	1150100
DEPRECIACION ACUMULADA MUEBLES Y UTILES	1	1	5	2	1150200
INSTALACIONES	1	1	5	5	1150500
DEPRECIACION ACUMULADA INSTALACIONES	1	1	5	6	1150600
MAQUINARIAS	1	1	5	10	1151000
DEPRECIACION ACUMULADA MAQUINARIAS	1	1	5	11	1151100
RODADOS	1	1	5	15	1151500
DEPRECIACION ACUMULADA RODADOS	1	1	5	16	1151600
INMUEBLE RURAL	1	1	5	20	1152000
PASIVO	**1**	**2**			**1200000**
DEUDAS COMERCIALES	**1**	**2**	**1**		**1210000**
PROVEEDORES	1	2	1	1	1210100
PROVEEDORES DOCUMENTADOS	1	2	1	6	1210600
DEUDAS FINANCIERAS	**1**	**2**	**2**		**1220000**
BANK BOSTON ADELANTO EN CTA CTE	1	2	2	1	1220100
BANK BOSTON PRESTAMO HIPOTECARIO	1	2	2	2	1220200
PRESTAMO BSE	1	2	2	4	1220400
DEUDAS IMPOSITIVAS	**1**	**2**	**3**		**1230000**
IVA DEBITO FISCAL	1	2	3	1	1230100
IMPUESTO INGRESOS BRUTOS A PAGAR	1	2	3	4	1230400
AFIP PLAN DE FACILIDADES DE PAGO PREVISIONAI	1	2	3	6	1230600
MORATORIA INGRESOS BRUTOS LEY 6813/07	1	2	3	7	1230700
INTERESES MORATORIA LEY 6813/06 A DEVENGAR	1	2	3	8	1230800

IMPUESTO A LAS GANANCIAS A PAGAR	1	2	3	9	1230900
PLAN DE PAGO GANANCIAS 2006	1	2	3	10	1231000
INT. PLAN DE PAGO GANANCIAS 2006 A DEV.	1	2	3	11	1231100
DEUDAS LABORALES	**1**	**2**	**4**		**1240000**
SUELDOS A PAGAR	1	2	4	1	1240100
ANSES A PAGAR	1	2	4	2	1240200
SIJP A PAGAR	1	2	4	3	1240300
ART A PAGAR	1	2	4	5	1240500
FONDO DE REPARACION SOCIAL A PAGAR	1	2	4	6	1240600
UATRE SEGURO DE SEPELIO A PAGAR	1	2	4	8	1240800
UATRE A PAGAR	1	2	4	9	1240900
CEC A PAGAR	1	2	4	10	1241000
UATRE SEGURO DE SEPELIO A PAGAR	1	2	4	10	1241000
FAECYS A PAGAR	1	2	4	11	1241100
SINDICATO EMPLEADOS DE COMERCIO A PAGAR	1	2	4	12	1241200
ARRENDAMIENTOS A PAGAR	1	2	5	6	1250600
ANTICIPO DE CLIENTES	1	2	5	12	1251200
PATRIMONIO NETO	**1**	**2**	**7**		**1270000**
CAPITAL	1	2	7	1	1270100
APORTES IRREVOCABLES	1	2	7	3	1270300
RESERVA LEGAL	1	2	7	5	1270500
RESULTADOS NO ASIGNADOS	1	2	7	7	1270700
RESULTADO DEL EJERCICIO	1	2	7	8	1270800
INGRESOS OPERATIVOS	**2**	**3**	**1**		**2310000**
VENTA DE HACIENDA	2	3	1	1	2310100
VENTA DE FARDOS DE ALFALFA	2	3	1	5	2310500
VENTA DE SEMILLA DE ALGODON PARA FORRAJE	2	3	1	10	2311000
VENTA DE PELLETS DE ALFALFA	2	3	1	20	2312000
INGRESOS NO OPERATIVOS	**2**	**3**	**2**		**2320000**
DESCUENTOS OBTENIDOS	2	3	2	1	2320100
SUBSIDIO ONCCA	2	3	2	2	2320200
RESULTADO VENTA DE BIENES DE USO	2	3	2	4	2320400
OTROS INGRESOS	2	3	2	5	2320500
GASTOS DE PRODUCCION	**2**	**4**	**1**		**2410000**
COMPRA DE GANADO VACUNO	2	4	1	1	2410100
COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - GLUTEN FEED	2	4	1	2	2410200
COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - MAIZ	2	4	1	3	2410300
COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - NUCLEO	2	4	1	5	2410500
COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - PELLET DE SOJA	2	4	1	7	2410700
COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - REBOCILLO	2	4	1	9	2410900
COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - SAL	2	4	1	11	2411100
COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - SORGO	2	4	1	13	2411300
COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - UREA	2	4	1	15	2411500
COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - CONCHILA	2	4	1	17	2411700
COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA ALFALFA	2	4	1	19	2411900
COMPRA DE PELLET DE TRIGO	2	4	1	21	2412100
COMPRA DE PELLETS DE SOJA	2	4	1	23	2412300
COMPRA DE SEMILLA DE ALFALFA	2	4	1	25	2412500
COMPRA DE SEMILLA DE ALGODON PARA FORRAJE	2	4	1	27	2412700
COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - CASCARILLA	2	4	1	28	2412800
SUELDOS Y JORNALES	2	4	1	30	2413000
CARGAS SOCIALES	2	4	1	32	2413200
INDEMNIZACIONES	2	4	1	34	2413400
FLETES VARIOS	2	4	1	36	2413600
COMBUSTIBLES Y LUBRICANTES	2	4	1	40	2414000

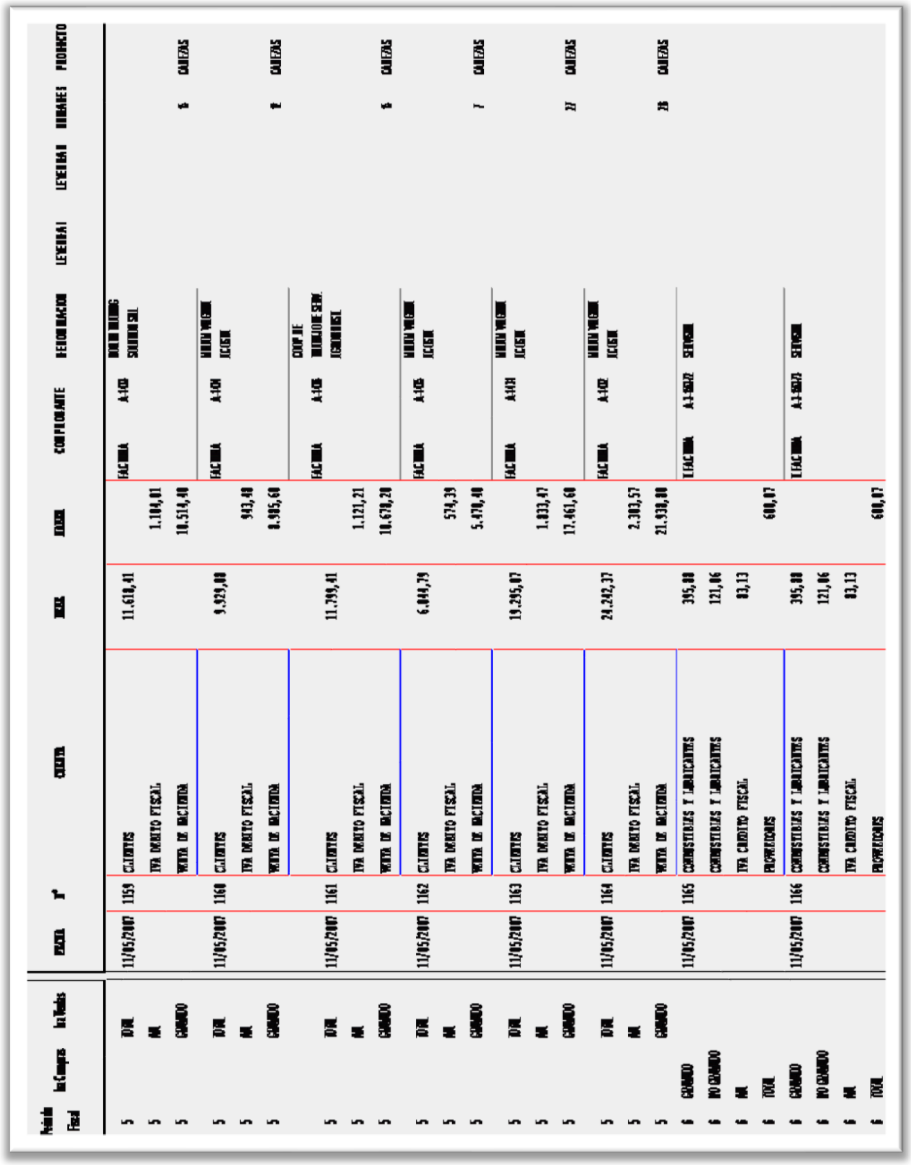
REPUESTOS Y REPARACIONES	2	4	1	42	2414200
ENERGIA ELECTRICA	2	4	1	44	2414400
GASTOS DE FERIA	2	4	1	47	2414700
FLETE ALIMENTO HACIENDA	2	4	1	60	2416000
ARRENDAMIENTO RURAL	2	4	1	62	2416200
AGROQUIMICOS Y FERTILIZANTES	2	4	1	64	2416400
GASTOS GENERALES DE EXPLOTACION	2	4	1	66	2416600
COMPRA DE AGROQUIMICOS Y FERTILIZANTES	2	4	1	68	2416800
SEMILLA DE MAIZ PARA SIEMBRA	2	4	1	69	2416900
SANIDAD HACIENDA	2	4	1	70	2417000
GASTOS SENASA	2	4	1	72	2417200
LABORATORIO	2	4	1	73	2417300
FLETE HACIENDA	2	4	1	77	2417700
COSTO DE CULTIVO ALFALFA	2	4	1	80	2418000
COSTO DE VENTAS	2	4	1	90	2419000
GASTOS DE ADMINISTRACION	**2**	**4**	**2**		**2420000**
IMPUESTO A LAS GANANCIAS	2	4	2	2	2420200
TELEFONIA CELULAR	2	4	2	3	2420300
TELEFONIA FIJA	2	4	2	6	2420600
SERVICIO DE INTERNET	2	4	2	9	2420900
CERTIFICACION BALANCE	2	4	2	10	2421000
CERTIFICACIONES	2	4	2	11	2421100
MANTENIMIENTO EQUIPO INFORMATICO	2	4	2	12	2421200
FRANQUEOS Y ENCOMIENDAS	2	4	2	15	2421500
HONORARIOS PROFESIONALES	2	4	2	19	2421900
IMPRENTA Y PAPELERIA	2	4	2	21	2422100
GASTOS DE OFICINA	2	4	2	27	2422700
ESCRIBANIA	2	4	2	28	2422800
GASTOS VARIOS	2	4	2	29	2422900
SEGUROS	2	4	2	46	2424600
DEPRECIACION RODADOS	2	4	2	48	2424800
DEPRECIACION MAQUINARIAS	2	4	2	49	2424900
DEPRECIACION INSTALACIONES	2	4	2	50	2425000
DEPRECIACION MUEBLES Y UTILES	2	4	2	51	2425100
SELLADOS	2	4	2	53	2425300
IMPUESTO A LOS CREDITOS BANCARIOS	2	4	2	57	2425700
IMPUESTO A LOS DEBITOS BANCARIOS	2	4	2	58	2425800
GASTOS DE COMERCIALIZACION	**2**	**4**	**3**		**2430000**
VIATICOS Y MOVILIDAD	2	4	3	26	2432600
COMISIONES VENTA DE SEMILLA	2	4	3	51	2435100
DESCUENTOS OTORGADOS	2	4	3	59	2435900
COMISIONES COMPRA DE HACIENDA	2	4	3	75	2437500
GASTOS DE FINANCIACION	**2**	**4**	**4**		**2440000**
INTERESES RESARCITORIOS	2	4	4	4	2440400
INTERESES PERDIDOS	2	4	4	21	2442100
INTERESES	2	4	4	22	2442200
INTERESES FINANCIEROS	2	4	4	23	2442300
COMISIONES BANCARIAS	2	4	4	33	2443300
MANTENIMIENTO DE CUENTA	2	4	4	35	2443500
INTERESES RES. MORATORIA LEY 6813/7	2	4	4	43	2444300
INTERESES RES. GANANCIAS 2006	2	4	4	44	2444400
INTERESES BANCARIOS	2	4	4	45	2444500
GASTOS BANCARIOS	2	4	4	46	2444600
INTERESES PUNITORIOS BANCO	2	4	4	47	2444700
CONTRIBUCION UNICA	2	4	4	55	2445500

LIBRO DIARIO FORMULARIO – ASIENTO DE INICIO AGROFOOD SRL 2007



FECHA	Nº	CUENTA	DEBE	HABER	COMPROBANTE	DENOMINACION	LEYENDA 1
01/01/2007	1	CAJA	6.436,20				ASIENTO INICIO
		CLIENTES	132,71				
		DGI IVA SALDO A FAVOR	119.640,73				
		IVA CREDITO FISCAL	9.245,52				
		RETENCIONES IVA	782,42				
		REINTEGRO ANSES A COBRAR	2.935,39				
		ANTICIPO A PROVEEDORES	8.375,59				
		ANTICIPO HONORARIOS DIRECTORES	40.000,00				
		GANADO BOVINO	685.134,00				
		ROLLOS Y FARDOS DE ALFALFA	46.500,00				
		SEMENTERA ALFALFA	35.272,00				
		INMUEBLE RURAL	30.000,00				
		MAQUINARIAS	62.828,00				
		RODADOS	187.045,18				
		INSTALACIONES	39.583,09				
		MUEBLES Y UTILES	5.671,72				
		PROVEEDORES		142.828,25			
		PROVEEDORES DOCUMENTADOS		501.146,15			
		ANTICIPO DE CLIENTES		110.000,00			
		BANK BOSTON ANEJAMTO EN CTA CTE		83.269,94			
		BANK BOSTON PRESTAMO HIPOTECARIO		78.438,28			
		IMPUESTO A LAS GANANCIAS A PAGAR		8.822,62			
		IMPUESTO INGRESOS BRUTOS A PAGAR		56.137,32			
		SUJP A PAGAR		4.755,86			
		ART A PAGAR		2.587,46			
		OSTRE A PAGAR		283,51			
		FASCYS A PAGAR		13,07			
		SINDICATO EMPLEADOS DE COMERCIO A PAGAR		52,27			
		FONDO DE REPARACION SOCIAL A PAGAR		809,82			
		AFIP PLAN DE FACILIDADES DE PAGO PREVISIONAL		3.151,99			
		SUELDOS A PAGAR		8.873,13			
		AMORTAMIENTOS A PAGAR		1.017,00			
		DEPRECIACION ACUMULADA MAQUINARIAS		17.785,23			
		DEPRECIACION ACUMULADA RODADOS		63.827,80			
		DEPRECIACION ACUMULADA INSTALACIONES		9.699,79			
		DEPRECIACION ACUMULADA MUEBLES Y UTILES		1.215,70			
		CAPITAL		12.000,00			
		RESERVA LEGAL		2.032,00			
		AUCTES IRREVOCABLES		60.000,00			

LIBRO DIARIO FORMULARIO – ASIENTOS VARIOS AGROFOOD SRL 2007



Asiento Final	In Compras	In Ventas	FECHA	Nº	CUENTA	DEBE	HABER	COMPROBANTE	PERSONALIZACION	LEYENDA1	LEYENDA2	UNIDADES	PRODUCTO
5		DIVA	11/05/2007	1159	CAJA/CTES	11.618,41		FACTURA A-1455	NUEVA MILENIO SOLUCION SRL				
5		IVA			IVA DEBITO FISCAL		1.104,41						
5		CAMBIO			VENTA DE HACIENDA		10.514,40					5	CABEZAS
5		DIVA	11/05/2007	1160	CAJA/CTES	9.929,00		FACTURA A-1454	NUEVA MILENIO SOLUCION				
5		IVA			IVA DEBITO FISCAL		943,40						
5		CAMBIO			VENTA DE HACIENDA		8.985,60					8	CABEZAS
5		DIVA	11/05/2007	1161	CAJA/CTES	11.799,41		FACTURA A-1456	COOP DE TRABAJO DE SERV. INFORMATICOS NUEVA MILENIO SOLUCION				
5		IVA			IVA DEBITO FISCAL		1.121,21						
5		CAMBIO			VENTA DE HACIENDA		10.678,20					6	CABEZAS
5		DIVA	11/05/2007	1162	CAJA/CTES	6.044,79		FACTURA A-1457	NUEVA MILENIO SOLUCION				
5		IVA			IVA DEBITO FISCAL		574,39						
5		CAMBIO			VENTA DE HACIENDA		5.470,40					7	CABEZAS
5		DIVA	11/05/2007	1163	CAJA/CTES	19.255,87		FACTURA A-1458	NUEVA MILENIO SOLUCION				
5		IVA			IVA DEBITO FISCAL		1.833,47						
5		CAMBIO			VENTA DE HACIENDA		17.461,60					17	CABEZAS
5		DIVA	11/05/2007	1164	CAJA/CTES	24.242,37		FACTURA A-1459	NUEVA MILENIO SOLUCION				
5		IVA			IVA DEBITO FISCAL		2.303,57						
5		CAMBIO			VENTA DE HACIENDA		21.938,80					28	CABEZAS
6	CAMBIO		11/05/2007	1165	COMBUSTIBLES Y LUBRICANTES	395,00		TFACTURA A-1-56529	SERVICOM				
6	NO CAMBIO				COMBUSTIBLES Y LUBRICANTES	121,06							
6	IVA				IVA CREDITO FISCAL	83,13							
6	TOTAL				PROVEEDORES		600,17						
6	CAMBIO		11/05/2007	1166	COMBUSTIBLES Y LUBRICANTES	395,00		TFACTURA A-1-56529	SERVICOM				
6	NO CAMBIO				COMBUSTIBLES Y LUBRICANTES	121,06							
6	IVA				IVA CREDITO FISCAL	83,13							
6	TOTAL				PROVEEDORES		600,17						

LIBRO DIARIO FORMULARIOS – ASIENTOS VARIOS II AGRO-FOOD SRL 2007

Período Fiscal	Iva Compras	Iva Ventas	FECHA	Nº	CUENTA	DEBE	HABER	COMPROBANTE		DENOMINACION	LEYENDA 1	LEYENDA 2	UNIDADES	PRODUCTO
5	GRAVADO		18/05/2007	1276	MAQUINARIAS	38.241,00		FACTURA	A-0260	ROBERTO CHEJDIX	MARCH MAYECCAN MISARO CALLAHUAS 1000 X 6			
5	IVA				IVA CREDITO FISCAL	4.015,00								
5	TOTAL				PROVEEDORES		42.256,00							
5	GRAVADO		18/05/2007	1277	MUEBLES Y UTILES	9.460,00		FACTURA	A-0261	ROBERTO CHEJDIX	BALANZA ELECTRONICA			
5	IVA				IVA CREDITO FISCAL	1.986,00								
5	TOTAL				PROVEEDORES		11.446,00							
5	GRAVADO		18/05/2007	1278	MAQUINARIAS	649,07		FACTURA	A-0262	ROBERTO CHEJDIX	ACTIVACION GASTOS FLETE			
5	GRAVADO				MUEBLES Y UTILES	176,93								
5	IVA				IVA CREDITO FISCAL	174,00								
5	TOTAL				PROVEEDORES		1.000,00							
			18/05/2007	1279	PROVEEDORES	54.702,00		ORDEN DE PAGO	3194	ROBERTO CHEJDIX				
					BANCO BOSTON CUENTA CORRIENTE		6.837,75					CHEQUE 2283		9786ZN
					BANCO BOSTON CUENTA CORRIENTE		6.837,75					CHEQUE 2284		9787ZN
					BANCO BOSTON CUENTA CORRIENTE		6.837,75					CHEQUE 2285		9788ZN
					BANCO BOSTON CUENTA CORRIENTE		6.837,75					CHEQUE 2286		9789ZN
					BANCO BOSTON CUENTA CORRIENTE		6.837,75					CHEQUE 2287		9790ZN
					BANCO BOSTON CUENTA CORRIENTE		6.837,75					CHEQUE 2288		9791ZN
					BANCO BOSTON CUENTA CORRIENTE		6.837,75					CHEQUE 2289		9792ZN
					BANCO BOSTON CUENTA CORRIENTE		6.837,75					CHEQUE 2290		9793ZN
			18/05/2007	1280	PROVEEDORES	18.793,72		ORDEN DE PAGO	3198	TRANSGROSS				
					BANCO BOSTON CUENTA CORRIENTE		9.000,00					CHEQUE 2251		9695ZN
					BANCO BOSTON CUENTA CORRIENTE		9.793,72					CHEQUE 2252		9696ZN
5	GRAVADO		18/05/2007	1281	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - GLUTEN FEED	4.174,50		FACTURA	A-14407	LINCESA				
5	IVA				IVA CREDITO FISCAL	876,65								
5	TOTAL				PROVEEDORES		5.051,15							
5		TOTAL	18/05/2007	1282	PROVEEDORES	1.032,74		FACTURA	A-1450	LINCESA				
5		IVA			IVA DEBITO FISCAL		179,20							
5		GRAVADO			OTROS INGRESOS		853,54					REINTEGRO GASTOS		
6	GRAVADO		18/05/2007	1283	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - NUCLEO	605,25		FACTURA	A-1200	NOVET				
6	IVA				IVA CREDITO FISCAL	127,10								
6	TOTAL				PROVEEDORES		732,35							
6	GRAVADO		18/05/2007	1284	REPUESTOS Y REPARACIONES	109,00		FACTURA	A-101	REPUESTOS MORTIN				
6	IVA				IVA CREDITO FISCAL	22,90								
6	TOTAL				PROVEEDORES		131,90							

LIBRO DIARIO FORMULARIO – ASIENTOS DE CIERRE AGRO-FOOD SRL 2007

31/12/2007	3728	VENTA DE FARDOS DE ALFALFA		476.891,31		ASIENTO DE CIERRE
		VENTA DE SEMILLA DE ALGODÓN PARA FORRAJE		323.485,12		
		VENTA DE PELLETS DE ALFALFA		26.797,00		
		DESCUENTOS OBTENIDOS		10.762,25		
		OTROS INGRESOS		1.581,09		
		OTROS INGRESOS		1.593,02		
		RESULTADO VENTA DE BIENES DE USO		4.000,00		
		GASTOS DE ADMINISTRACION			187.469,43	
		GASTOS DE COMERCIALIZACION			124.497,07	
		GASTOS DE FINANCIACION			91.100,34	
		COSTO DE VENTAS			5.463.047,43	
		RESULTADO DEL EJERCICIO			493.114,23	
31/12/2007	3728	DEPRECIACION ACUMULADA MUEBLES Y UTILES		4.615,87		ASIENTO DE CIERRE
		DEPRECIACION ACUMULADA INSTALACIONES		13.658,10		
		DEPRECIACION ACUMULADA MAQUINARIAS		50.957,04		
		DEPRECIACION ACUMULADA RODADOS		81.236,84		
		PROVEEDORES		75.831,63		
		BANK BOSTON PRESTAMO HIPOTECARIO		65.506,28		
		PRESTAMO BSE		100.000,00		
		IMPUESTO INGRESOS BRUTOS A PAGAR		49.805,64		
		MORATORIA INGRESOS BRUTOS LEY 6813/07		6.070,99		
		IMPUESTO A LAS GANANCIAS A PAGAR		78.178,51		
		PLAN DE PAGO GANANCIAS 2006		9.145,03		
		SUELDOS A PAGAR		13.573,33		
		ANSES A PAGAR		2.951,45		
		ART A PAGAR		988,32		
		FONDO DE REPARACION SOCIAL A PAGAR		880,94		
		UATRE SEGURO DE SEPELIO A PAGAR		205,00		
		UATRE A PAGAR		232,92		
		FACTS A PAGAR		4,52		
		SINDICATO EMPLEADOS DE COMERCIO A PAGAR		18,07		
		ARRENDAMIENTOS A PAGAR		5.451,50		
		CAPITAL		12.000,00		
		APORTES IRREVOCABLES		60.000,00		
		RESERVA LEGAL		5.344,26		
		RESULTADO DEL EJERCICIO		362.524,25		
		RESULTADOS NO ASIGNADOS		68.331,90		
		BANCO BOSTON CUENTA CORRIENTE		2.305.870,93		
		CAJA			522.029,82	
		VALORES EN CARTERA			208.626,44	
		CLIENTES			541.438,01	
		ANTICIPO HONORARIOS DIRECTORES			250.000,00	
		REINTEGRO ANSES A COBRAR			13.399,47	
		DGI IVA SALDO A FAVOR			97.528,27	
		IVA CREDITO FISCAL			-0,01	
		GANADO BOVINO			1.087.884,00	
		SEMENTERA ALFALFA			32.889,84	
		SEMENTERA MAIZ			20.275,00	
		MUEBLES Y UTILES			34.001,73	
		INSTALACIONES			39.583,09	
		MAQUINARIAS			231.718,07	
		RODADOS			162.045,18	
		INMUEBLE RURAL			30.000,00	
		INTERESES MORATORIA LEY 6813/06 A DEVENGAR			1.111,17	
		INT. PLAN DE PAGO GANANCIAS 2006 A DEV.			853,42	

BALANCE DE SALDOS AGROFOOD SRL 2007

AGROFOOD SRL	BALANCE DE SALDOS			
CÓDIGO	CUENTA	DEBE	HABER	SALDO
1110100	CAJA	3.655.804,88	3.133.775,06	522.029,82
1110500	VALORES EN CARTERA	3.452.712,30	3.244.085,86	208.626,44
1111000	BANCO BOSTON CUENTA CORRIENTE	7.114.835,11	7.114.835,11	0,00
1111200	BSE CUENTA CORRIENTE	98.200,00	98.200,00	0,00
1120100	CLIENTES	7.099.693,56	6.558.255,55	541.438,01
1131000	IVA CREDITO FISCAL	735.779,50	735.779,51	-0,01
1131500	PERCEPCIONES IVA	788,51	788,51	0,00
1131600	ANTICIPO HONORARIOS DIRECTORES	290.763,25	40.763,25	250.000,00
1131900	ANTICIPO A PROVEEDORES	8.375,59	8.375,59	0,00
1132000	PERCEPCION IB	27,77	27,77	0,00
1132100	ANTICIPOS GANANCIAS	9.405,01	9.405,01	0,00
1133500	RETENCIONES IVA	782,42	782,42	0,00
1133600	REINTEGRO ANSES A COBRAR	13.399,47	0,00	13.399,47
1133700	SALDO COMPUTABLE IMP. CREDITOS BANCARIOS	9.416,04	9.416,04	0,00
1133800	DGI IVA SALDO A FAVOR	119.640,73	22.112,46	97.528,27
1133900	RETENCIONES IMP. A LAS GANANCIAS	33.590,42	33.590,42	0,00
1134000	ASIGNACIONES FAMILIARES	21.882,00	21.882,00	0,00
1134900	IVA SALDO TECNICO A FAVOR	1.116.811,94	1.116.811,94	0,00
1135000	IVA SALDO DE LIBRE DISPONIBILIDAD	26.929,09	26.929,09	0,00
1140100	GANADO BOVINO	685.134,00	0,00	685.134,00
1143300	ROLLOS Y FARDOS DE ALFALFA	46.500,00	0,00	46.500,00
1143400	SEMENTERA ALFALFA	35.272,00	35.272,00	0,00
1150100	MUEBLES Y UTILES	34.001,73	0,00	34.001,73
1150200	DEPRECIACION ACUMULADA MUEBLES Y UTILES	0,00	4.615,87	-4.615,87
1150500	INSTALACIONES	39.583,09	0,00	39.583,09
1150600	DEPRECIACION ACUMULADA INSTALACIONES	0,00	13.658,10	-13.658,10
1151000	MAQUINARIAS	331.718,07	0,00	331.718,07
1151100	DEPRECIACION ACUMULADA MAQUINARIAS	0,00	50.957,04	-50.957,04
1151500	RODADOS	187.045,18	25.000,00	162.045,18
1151600	DEPRECIACION ACUMULADA RODADOS	15.000,00	96.236,84	-81.236,84
1152000	INMUEBLE RURAL	30.000,00	0,00	30.000,00
1210100	PROVEEDORES	6.481.259,32	6.557.090,95	-75.831,63
1210600	PROVEEDORES DOCUMENTADOS	501.146,15	501.146,15	0,00
1220100	BANK BOSTON ADELANTO EN CTA CTE	83.269,94	2.389.140,87	-2.305.870,93
1220200	BANK BOSTON PRESTAMO HIPOTECARIO	12.932,00	78.438,28	-65.506,28
1220400	PRESTAMO BSE	0,00	100.000,00	-100.000,00
1230100	IVA DEBITO FISCAL	756.765,44	756.765,44	0,00
1230400	IMPUESTO INGRESOS BRUTOS A PAGAR	6.331,68	56.137,32	-49.805,64
1230600	AFIP PLAN DE FACILIDADES DE PAGO PREVISIONAL	3.151,99	3.151,99	0,00
1230700	MORATORIA INGRESOS BRUTOS LEY 6813/07	1.679,21	7.750,20	-6.070,99

1230800	INTERESES MORATORIA LEY 6813/06 A DEVENGAR	1.418,52	307,35	1.111,17
1230900	IMPUESTO A LAS GANANCIAS A PAGAR	8.022,62	86.201,13	-78.178,51
1231000	PLAN DE PAGO GANANCIAS 2006	763,25	9.908,28	-9.145,03
1231100	INT. PLAN DE PAGO GANANCIAS 2006 A DEV.	853,42	0,00	853,42
1240100	SUELDOS A PAGAR	80.013,33	93.586,66	-13.573,33
1240200	ANSES A PAGAR	24.483,22	27.434,67	-2.951,45
1240300	SIJP A PAGAR	4.755,06	4.755,06	0,00
1240500	ART A PAGAR	7.672,97	8.661,29	-988,32
1240600	FONDO DE REPARACION SOCIAL A PAGAR	1.502,89	2.383,83	-880,94
1240800	UATRE SEGURO DE SEPELIO A PAGAR	713,28	918,28	-205,00
1240900	UATRE A PAGAR	1.070,55	1.303,47	-232,92
1241100	FAECYS A PAGAR	218,05	222,57	-4,52
1241200	SINDICATO EMPLEADOS DE COMERCIO A PAGAR	501,00	519,07	-18,07
1250600	ARRENDAMIENTOS A PAGAR	1.665,50	7.117,00	-5.451,50
1251200	ANTICIPO DE CLIENTES	110.000,00	110.000,00	0,00
1270100	CAPITAL	0,00	12.000,00	-12.000,00
1270300	APORTES IRREVOCABLES	0,00	60.000,00	-60.000,00
1270500	RESERVA LEGAL	0,00	5.344,26	-5.344,26
1270700	RESULTADOS NO ASIGNADOS	43.332,26	111.664,16	-68.331,90
2310100	VENTA DE HACIENDA	28.177,50	5.542.296,39	-5.514.118,89
2310500	VENTA DE FARDOS DE ALFALFA	0,00	476.891,31	-476.891,31
2311000	VENTA DE SEMILLA DE ALGODÒN PARA FORRAJE	0,00	323.485,12	-323.485,12
2312000	VENTA DE PELLETS DE ALFALFA	0,00	26.797,00	-26.797,00
2320100	DESCUENTOS OBTENIDOS	0,00	10.762,25	-10.762,25
2320400	RESULTADO VENTA DE BIENES DE USO	0,00	4.000,00	-4.000,00
2320500	OTROS INGRESOS	0,00	3.174,11	-3.174,11
2410100	COMPRA DE GANADO VACUNO	4.502.008,48	0,00	4.502.008,48
2410200	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - GLUTEN FEED	334.851,63	0,00	334.851,63
2410300	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - MAIZ	25.645,60	0,00	25.645,60
2410500	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - NUCLEO	3.398,70	0,00	3.398,70
2410700	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - PELLET DE SOJA	89.461,22	0,00	89.461,22
2410900	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - REBOCILLO	13.574,78	0,00	13.574,78
2411100	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - SAL	3.004,00	0,00	3.004,00
2411300	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - SORGO	16.282,60	0,00	16.282,60
2411500	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - UREA	24.958,66	0,00	24.958,66
2411700	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - CONCHILA	14.422,84	0,00	14.422,84
2411900	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA ALFALFA	6.465,00	0,00	6.465,00
2412100	COMPRA DE PELLET DE TRIGO	14.411,96	0,00	14.411,96
2412300	COMPRA DE PELLETS DE SOJA	31.004,39	0,00	31.004,39
2412500	COMPRA DE SEMILLA DE ALFALFA	10.180,20	0,00	10.180,20
2412700	COMPRA DE SEMILLA DE ALGODÒN PARA FORRAJE	68.558,61	0,00	68.558,61
2412800	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - CASCARILLA	33.509,90	0,00	33.509,90
2413000	SUELDOS Y JORNALES	76.675,87	0,00	76.675,87
2413200	CARGAS SOCIALES	23.731,20	0,00	23.731,20
2413400	INDEMNIZACIONES	14.000,00	0,00	14.000,00
2413600	FLETES VARIOS	10.352,27	279,15	10.073,12
2414000	COMBUSTIBLES Y LUBRICANTES	118.391,19	0,00	118.391,19
2414200	REPUESTOS Y REPARACIONES	126.864,26	0,00	126.864,26
2414400	ENERGIA ELECTRICA	7.910,91	0,00	7.910,91

2414700	GASTOS DE FERIA	52.802,92	0,00	52.802,92
2416000	FLETE ALIMENTO HACIENDA	4.878,48	0,00	4.878,48
2416200	ARRENDAMIENTO RURAL	6.100,00	0,00	6.100,00
2416400	AGROQUIMICOS Y FERTILIZANTES	9.156,22	740,00	8.416,22
2416600	GASTOS GENERALES DE EXPLOTACION	42.740,62	0,00	42.740,62
2416800	COMPRA DE AGROQUIMICOS Y FERTILIZANTES	8.377,80	0,00	8.377,80
2416900	SEMILLA DE MAIZ PARA SIEMBRA	9.112,00	0,00	9.112,00
2417000	SANIDAD HACIENDA	39.900,92	0,00	39.900,92
2417200	GASTOS SENASA	14.702,85	0,00	14.702,85
2417300	LABORATORIO	305,00	0,00	305,00
2417700	FLETE HACIENDA	80.468,34	0,00	80.468,34
2418000	COSTO DE CULTIVO ALFALFA	35.272,00	0,00	35.272,00
2420200	IMPUESTO A LAS GANANCIAS	130.589,98	0,00	130.589,98
2420300	TELEFONIA CELULAR	21.126,57	0,00	21.126,57
2420600	TELEFONIA FIJA	214,18	0,00	214,18
2420900	SERVICIO DE INTERNET	1.090,87	0,00	1.090,87
2421000	CERTIFICACION BALANCE	2.300,00	0,00	2.300,00
2421100	CERTIFICACIONES	950,00	0,00	950,00
2421200	MANTENIMIENTO EQUIPO INFORMATICO	1.494,73	0,00	1.494,73
2421500	FRANQUEOS Y ENCOMIENDAS	2.103,28	0,00	2.103,28
2421900	HONORARIOS PROFESIONALES	13.420,00	0,00	13.420,00
2422100	IMPRENTA Y PAPELERIA	3.531,96	0,00	3.531,96
2422700	GASTOS DE OFICINA	10.470,45	1.797,42	8.673,03
2422800	ESCRIBANIA	340,00	0,00	340,00
2422900	GASTOS VARIOS	2.515,60	0,00	2.515,60
2424600	SEGUROS	8.151,63	0,00	8.151,63
2424800	DEPRECIACION RODADOS	32.409,04	0,00	32.409,04
2424900	DEPRECIACION MAQUINARIAS	33.171,81	0,00	33.171,81
2425000	DEPRECIACION INSTALACIONES	3.958,31	0,00	3.958,31
2425100	DEPRECIACION MUEBLES Y UTILES	3.400,17	0,00	3.400,17
2425300	SELLADOS	2.754,00	0,00	2.754,00
2425700	IMPUESTO A LOS CREDITOS BANCARIOS	27.694,24	9.416,04	18.278,20
2425800	IMPUESTO A LOS DEBITOS BANCARIOS	27.586,05	0,00	27.586,05
2432600	VIATICOS Y MOVILIDAD	3.474,17	0,00	3.474,17
2435100	COMISIONES VENTA DE SEMILLA	1.084,87	0,00	1.084,87
2435900	DESCUENTOS OTORGADOS	396,80	0,00	396,80
2437500	COMISIONES COMPRA DE HACIENDA	119.541,23	0,00	119.541,23
2440400	INTERESES RESARCITORIOS	578,46	0,00	578,46
2442100	INTERESES PERDIDOS	4.434,90	0,00	4.434,90
2442200	INTERESES	11,88	0,00	11,88
2442300	INTERESES FINANCIEROS	49.424,64	0,00	49.424,64
2443300	COMISIONES BANCARIAS	5.632,18	0,00	5.632,18
2443500	MANTENIMIENTO DE CUENTA	548,40	0,00	548,40
2444300	INTERESES RES. MORATORIA LEY 6813/7	307,35	0,00	307,35
2444400	INTERESES RES. GANANCIAS 2006	1.032,24	0,00	1.032,24
2444500	INTERESES BANCARIOS	27.896,17	0,00	27.896,17
2444600	GASTOS BANCARIOS	964,44	0,00	964,44
2444700	INTERESES PUNITORIOS BANCO	268,92	0,00	268,92
2445500	CONTRIBUCION UNICA	0,76	0,00	0,76
Total general		39.793.142,51	39.793.142,51	0,00

LIBRO MAYOR AGROFOOD SRL 2007

AGROFOOD SRL - LIBRO MAYOR					
CUENTA	FLETE ACOPIO HACIENDA				
FECHA	ASIENTO	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
13/01/2007	131	FACTURA A-2-687 TRANSPORTE MARIA DEL ROSARIO 0 0 0 0 2	464,40	-	464,40
17/01/2007	167	FACTURA A-2-688 TRANSPORTE MARIA DEL ROSARIO 0 0 0 0 2	631,44	-	1.095,84
21/01/2007	194	FACTURA A-2-689 TRANSPORTE MARIA DEL ROSARIO 0 0 0 0 2	600,72	-	1.696,56
24/01/2007	215	FACTURA A-2-691 TRANSPORTE MARIA DEL ROSARIO 0 0 0 0 2	725,28	-	2.421,84
03/02/2007	288	FACTURA A-1-693 TRANSPORTE MARIA DEL ROSARIO 0 0 0 0 3	396,48	-	2.818,32
05/02/2007	294	FACTURA A-1-694 TRANSPORTE MARIA DEL ROSARIO 0 0 0 0 3	676,80	-	3.495,12
12/02/2007	354	FACTURA A-1-695 TRANSPORTE MARIA DEL ROSARIO 0 0 0 0 3	729,12	-	4.224,24
18/02/2007	401	FACTURA A-1-696 TRANSPORTE MARIA DEL ROSARIO 0 0 0 0 3	654,24	-	4.878,48
31/12/2007	3722	0 0 0 0 0 0 0	-	4.878,48	-
Total general			4.878,48	4.878,48	

LIBRO MAYOR II AGROFOOD SRL 2007

AGROFOOD SRL - LIBRO MAYOR

CUENTA: CONVISA — GANADO VACUNO

FECHA	ASIENTO	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO
15/02/2007	372	CUENTA DE CONVISA A-4-1049 IVA/N D/ PROVEEDORES SRL 69 TRANSFERENCIAS 0	29.364,00	-	29.364,00
		CUENTA DE CONVISA A-4-1049 IVA/N D/ PROVEEDORES SRL 30 TRANSFERENCIAS 0	16.116,00	-	45.480,00
		CUENTA DE CONVISA A-4-1049 IVA/N D/ PROVEEDORES SRL 16 VAQUILLONAS 0	9.025,00	-	54.505,00
		CUENTA DE CONVISA A-4-1049 IVA/N D/ PROVEEDORES SRL 4 NOVILLITOS 0	3.120,00	-	57.625,00
	373	CUENTA DE CONVISA A-4-1060 IVA/N D/ PROVEEDORES SRL 71 TRANSFERENCIAS 0	27.260,00	-	84.885,00
		CUENTA DE CONVISA A-4-1060 IVA/N D/ PROVEEDORES SRL 77 TRANSFERENCIAS 0	41.920,00	-	126.805,00
		CUENTA DE CONVISA A-4-1060 IVA/N D/ PROVEEDORES SRL 10 VAQUILLONAS 0	5.850,00	-	132.655,00
		CUENTA DE CONVISA A-4-1060 IVA/N D/ PROVEEDORES SRL 17 NOVILLITOS 0	10.970,00	-	143.625,00
22/02/2007	438	CUENTA DE CONVISA A-4-1082 IVA/N D/ PROVEEDORES SRL 75 TRANSFERENCIAS 0	19.902,00	-	163.527,00
		CUENTA DE CONVISA A-4-1082 IVA/N D/ PROVEEDORES SRL 147 TRANSFERENCIAS 0	36.530,00	-	200.057,00
		CUENTA DE CONVISA A-4-1082 IVA/N D/ PROVEEDORES SRL 20 VAQUILLONAS 0	7.720,00	-	207.777,00
		CUENTA DE CONVISA A-4-1082 IVA/N D/ PROVEEDORES SRL 76 NOVILLITOS 0	40.408,00	-	248.185,00
	439	CUENTA DE CONVISA A-4-1089 IVA/N D/ PROVEEDORES SRL 52 VAQUILLONAS 0	25.376,00	-	273.561,00
26/03/2007	672	CUENTA DE CONVISA A-2-1387 SOCIEDAD RURAL DE QUITILIPI 92 TRANSF	32.492,20	-	306.053,20
21/03/2007	681	CUENTA DE CONVISA A-45-2986 COLOMBO Y ROSILIONO SX 16 TRANSFERS	7.738,00	-	313.791,20
		CUENTA DE CONVISA A-45-2986 COLOMBO Y ROSILIONO SX 9 TRANSFERS	3.197,00	-	316.988,20
	682	CUENTA DE CONVISA A-4-1116 IVA/N D/ PROVEEDORES SRL 106 TRANSFERS 0	39.282,00	-	356.270,20

LISTADO DE SALDOS DE CLIENTES AGROFOOD SRL 2007

CUENTA	CLIENTES		
DENOMINACION	DEBE	HABER	SALDO
0	$ 132,71	$ 541.570,72	$ -541.438,01
BLOKE SX	$ 31.793,56	$ 31.793,56	$ -
CEREXLF SX	$ 242.629,20	$ 242.629,20	$ -
CLXUDIO DKNIEL CONTRERXS	$ 6.265,35	$ 6.265,35	$ -
COLOMBO Y MXGLIXNO SX	$ 882.740,05	$ 882.740,05	$ -
COOP. DE TRXBXJO DE SERV. XGROINDUST.	$ 487.753,00	$ 487.753,00	$ -
CORIJUNIO SX	$ 12.813,90	$ 12.813,90	$ -
CXRLOS MXRIX RUXNI	$ 16.761,28	$ 16.761,28	$ -
CXRXIBO SRL	$ 10.536,09	$ 10.536,09	$ -
DITONXRD SX	$ 34.476,00	$ 34.476,00	$ -
E. X. G. SXNTX CLXRX Y YUGUERI SX	$ 5.082,00	$ 5.082,00	$ -
EL HUECO SX	$ 1.246.428,89	$ 1.246.428,89	$ -
ESTXNCIX "LX EMILIX SX"	$ 8.123,06	$ 8.123,06	$ -
ESTXNCIX EL XMKNECER SRL	$ 12.767,72	$ 12.767,72	$ -
ESTXNCIX LILIXNX SX	$ 10.018,80	$ 10.018,80	$ -
ESTXR SX	$ 74.382,67	$ 74.382,67	$ -
FINLXR SX	$ 8.470,00	$ 8.470,00	$ -
FRIGORIFICO OSVXLDO RXUL PXGLIXNO	$ 21.664,68	$ 21.664,68	$ -
FRIGORIFICO XRLU SX	$ 10.381,47	$ 10.381,47	$ -
FRIGORIFICOS SXNTIXGUEÑOS SRL	$ 873.197,27	$ 697.076,83	$ 176.120,44
GXNKDERX SXN ROQUE SX	$ 67.930,64	$ 67.930,64	$ -
GXNKDERX VERDES PXMPXS SX	$ 11.777,43	$ 11.777,43	$ -
HILDX LUISX CRXVERO	$ 3.315,00	$ 3.315,00	$ -
INTER PXMPXS SRL	$ 210.312,52	$ 210.312,52	$ -
IVXN O´FXRRELL SRL	$ 633,02	$ 633,02	$ -
JORGE ROLDXN PENNISE	$ 24.661,94	$ 24.661,94	$ -
JORGE XLVXRXDO URIBURO	$ 15.877,98	$ 15.877,98	$ -
José RUBEN XNXSTXSIO	$ 338.838,26	$ 269.491,90	$ 69.346,36
KUKULI SX	$ 36.346,54	$ 36.346,54	$ -
LX ELISX SX	$ 13.607,47	$ 13.607,47	$ -
METRIVE SX	$ 32.424,37	$ 32.424,37	$ -
MIRIXM VIRGINIX XCOSTX	$ 1.108.647,55	$ 924.354,88	$ 184.292,67
MONICX SXXD	$ 11.440,72	$ 11.440,72	$ -
NORTH TRXDING SOLUTION SRL	$ 760.380,53	$ 715.473,38	$ 44.907,15
NXTILLX SX	$ 84.238,24	$ 84.238,24	$ -
OSVXLDORXUL PXGLIXNO	$ 32.347,77	$ -	$ 32.347,77
PROFEED SXLXDILLO SX	$ 42.257,79	$ 42.257,79	$ -
REDE VICTOR MOREIRX	$ 8.802,32	$ 8.802,32	$ -
RENE PIO CRXVERO	$ 3.315,00	$ 3.315,00	$ -
RENE VICTOR MOREIRX	$ 5.451,60	$ 5.451,60	$ -
RODXNTES ZXCCHINO SRL	$ 3.315,00	$ 3.315,00	$ -
RUBEN GUSTXVO VERX	$ 50.253,85	$ 15.830,23	$ 34.423,62
RXúl ELIO BOCCIO	$ 8.224,97	$ 8.224,97	$ -
SCHULTZE HNOS. SX	$ 17.104,56	$ 17.104,56	$ -
SIMXRO SX	$ 16.249,33	$ 16.249,33	$ -
SUC. XLFREDO LXLLI- MXRTX VIXÑX	$ 3.315,00	$ 3.315,00	$ -
TXMBOS DE XGUX MXNSX SX	$ 25.212,73	$ 25.212,73	$ -
XGRICOLX EL XNGEL SX	$ 27.778,99	$ 27.778,99	$ -
XGROP. COM. INM. SCHENONE	$ 58.690,44	$ 58.690,44	$ -
XVISXRGO SX	$ 67.515,76	$ 67.515,76	$ -
YUDITH XLICIX BXZXN	$ 13.008,54	$ 13.008,54	$ 0,00
Total general	$ 7.099.693,56	$ 7.099.693,56	$ -

LISTADO DE SALDOS DE PROVEEDORES AGROFOOD SRL 2007

CUENTA	PROVEEDORES		
DENOMINACION	DEBE	HABER	SALDO
0	$ 216.371,28	$ 142.820,25	$ 73.551,03
"EL CXRMEN" SCX	$ 110.500,00	$ 110.500,00	$ -
BIXNCHI SC	$ 165,02	$ 165,02	$ -
BOLLINI S.X.	$ 115,00	$ 115,00	$ -
CLXUDIO DXNIEL CONTRERXS	$ 98.054,74	$ 98.054,74	$ -
COLOMBO Y MXGLIXNO SX	$ 1.266.254,72	$ 1.194.744,02	$ 71.510,70
CORRXLON LOS DOS HERMXNOS	$ 20.396,77	$ 22.304,57	$ -1.907,80
COSTXMXGNX TRXCK SRL	$ 2.100,56	$ 2.100,56	$ -
CTI	$ 4.045,45	$ 4.045,45	$ -
CTI MOVIL	$ 13.694,89	$ 15.913,16	$ -2.218,27
CXRLOS CECILIO RUIZ	$ 5.326,32	$ 5.326,32	$ -
DOMINGO GONZXLEZ Y CIX SX	$ 8.487,73	$ 13.644,37	$ -5.156,64
DON FROILXN SRL	$ 4.197,49	$ 4.197,49	$ -
DON ROQUE SX	$ 4.221,33	$ 4.221,33	$ -
EDESE S.X.	$ 989,96	$ 989,96	$ -
EDESE SX	$ 6.694,32	$ 7.667,57	$ -973,25
EL BXNDEÑO	$ 895,00	$ 894,95	$ 0,05
EL GXUCHO SRL	$ 181.993,50	$ 181.993,50	$ -
ENZO SILVIO DELLXMEX	$ 4.000,38	$ 4.000,38	$ -
ESEPE SRL	$ 100,02	$ 100,02	$ -
EST. DE SERV. SXGITXRIO SRL	$ 60,00	$ 60,00	$ -
ESTXBLECIMIENTO "LXS MXRIXS"	$ 90.026,56	$ 90.026,56	$ -
ESTXBLECIMIENTO DON TITO	$ 38.450,68	$ 38.450,68	$ -
ETCHEBXR SX	$ 17.901,68	$ 17.901,00	$ 0,68
FEDERXCION PXTRONXL	$ 5.838,73	$ 9.103,33	$ -3.264,60
FERNXNDEZ RECTIFICXCION	$ 2.886,09	$ 2.886,09	$ -
FINCXS XNGELICX SRL	$ 34.906,95	$ 34.906,95	$ -
FLEMING & MXRTOLIO SRL	$ 1.000,00	$ 1.000,00	$ -
FRXN FIOR PETROL SRL	$ 47.104,90	$ 46.993,42	$ 111,48
FUNDXPXZ	$ 1.635,00	$ 1.635,00	$ -
GOMERIX POPEYE	$ 914,00	$ 914,00	$ -
GXNXDERX DXLL' OSSO E HIJO SRL	$ 133.880,91	$ 133.880,91	$ -
GXRCIX MIRTX ELENX	$ 22.600,00	$ 22.600,00	$ -
GXRXY HNOS SRL	$ 50,00	$ 50,00	$ -
HIDRONORTE SRL	$ 3.914,16	$ 3.914,16	$ -
HOTEL COVXDONGX SX	$ 1.182,50	$ 1.182,50	$ -
HUGO SCHEFFLER	$ 8.044,40	$ 8.044,40	$ -
INDUSTRIX MONTECOR	$ 1.128,12	$ 1.128,12	$ -
INDUSTRIXS MONTECOR SRL	$ -	$ 1.278,84	$ -1.278,84
ISOTERMX SRL	$ 16.814,50	$ 16.814,50	$ -
IVXN O´FXRRELL SRL	$ 1.708.931,96	$ 1.777.804,46	$ -68.872,50
JKR REPUESTOS	$ 806,00	$ 806,00	$ -
JORGE ERNESTO MOREIRO	$ 50.655,96	$ 50.655,96	$ -
JXCINTO MIGUEL López	$ 34.413,86	$ 34.413,86	$ -
JXUREGUI LORIX SRL	$ 145.323,38	$ 145.323,38	$ -
KON - MXR	$ 26.815,65	$ 26.815,65	$ -
KXFORD	$ 655,00	$ 655,00	$ -
LIBERTXD SX	$ 320,22	$ 320,22	$ -
LINCE S.X.	$ 84.339,78	$ 127.233,44	$ -42.893,66
LINCE SX	$ 279.206,68	$ 278.969,63	$ 237,05
LO BRUNO SX	$ 2.579,96	$ 2.579,96	$ -
LOS NOVILLOS SX	$ 10.500,02	$ 8.976,72	$ 1.523,30

CUENTA ADMINISTRATIVA O FICHA – CLIENTES AGROFOOD SRL

CUENTA	CLIENTES			
DENOMINACION	José RUBEN XNXSTXSIO			
FECHA	CONCATENAR	DEBE	HABER	SALDO
12/05/2007	FACTURA A-1-441 José RUBEN XNXSTXSIO 0 0 0 0 5	$ 15.833,10	$ -	$ 15.833,10
28/09/2007	FACTURA A-1-557 José RUBEN XNXSTXSIO 40 CABEZAS 0 0 9	$ 44.366,66	$ -	$ 44.366,66
26/10/2007	FACTURA A-1-597 José RUBEN XNXSTXSIO 41 CABEZAS 0 0 10	$ 30.173,16	$ -	$ 30.173,16
02/11/2007	FACTURA A-1-601 José RUBEN XNXSTXSIO 0 0 0 0 11	$ 35.354,47	$ -	$ 35.354,47
13/11/2007	FACTURA A-1-616 José RUBEN XNXSTXSIO 0 0 0 0 11	$ 37.541,38	$ -	$ 37.541,38
16/11/2007	FACTURA A-1-620 José RUBEN XNXSTXSIO 0 0 0 0 11	$ 36.694,06	$ -	$ 36.694,06
22/11/2007	INGRESO X José RUBEN XNXSTXSIO 0 0 0 0	$ -	$ 6.916,25	$ -6.916,25
23/11/2007	INGRESO X José RUBEN XNXSTXSIO 0 0 0 0	$ -	$ 39.503,37	$ -39.503,37
	FACTURA A-1-631 José RUBEN XNXSTXSIO 0 0 0 0 11	$ 35.506,63	$ -	$ 35.506,63
	FACTURA A-1-632 José RUBEN XNXSTXSIO 0 0 0 0 11	$ 36.410,63	$ -	$ 36.410,63
24/11/2007	INGRESO X José RUBEN XNXSTXSIO 0 0 0 0	$ -	$ 26.750,00	$ -26.750,00
26/11/2007	INGRESO X José RUBEN XNXSTXSIO 0 0 0 0	$ -	$ 15.226,44	$ -15.226,44
27/11/2007	INGRESO X José RUBEN XNXSTXSIO 0 0 0 0	$ -	$ 43.000,00	$ -43.000,00
29/11/2007	INGRESO X José RUBEN XNXSTXSIO 0 0 0 0	$ -	$ 7.580,00	$ -7.580,00
13/12/2007	FACTURA A-1-651 José RUBEN XNXSTXSIO 45 CABEZAS 0 0 12	$ 37.232,57	$ -	$ 37.232,57
20/12/2007	INGRESO X José RUBEN XNXSTXSIO 0 0 0 0	$ -	$ 887,31	$ -887,31
21/12/2007	INGRESO X José RUBEN XNXSTXSIO 0 0 0 0	$ -	$ 12.025,00	$ -12.025,00
	FACTURA A-1-659 José RUBEN XNXSTXSIO 29 CABEZAS 0 0 12	$ 29.725,60	$ -	$ 29.725,60
	INGRESO X José RUBEN XNXSTXSIO TUCUMAN 5995 0 0	$ -	$ 7.611,50	$ -7.611,50
26/12/2007	INGRESO X José RUBEN XNXSTXSIO 0 0 0 0	$ -	$ 41.825,00	$ -41.825,00
27/12/2007	INGRESO X José RUBEN XNXSTXSIO 0 0 0 0	$ -	$ 68.167,03	$ -68.167,03
Total general		$ 338.838,26	$ 269.491,90	$ 69.346,36

CUENTA ADMINISTRATIVA O FICHA – PROVEEDORES AGRO-FOOD SRL 2007

CUENTA	PROVEEDORES S					
DENOMINACION	TRADICION GANADERA SA					
FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER	SALDO		
11/09/2007	CUENTA DE COMPRA A-3-482 TRADICION GANADERA SA 43 NOVILLOS 0 0 0 9	$ -	$ 25.568,20	$ -25.568,20		
18/09/2007	ORDEN DE PAGO 4168 TRADICION GANADERA SA 0 0 0 0	$ 25.644,75	$ -	$ 25.644,75		
11/10/2007	CUENTA DE COMPRA A-3-623 TRADICION GANADERA SA 73 VAQUILLONAS 0 0 10	$ -	$ 41.537,46	$ -41.537,46		
24/10/2007	ORDEN DE PAGO 4378 TRADICION GANADERA SA 0 0 0 0	$ 41.537,46	$ -	$ 41.537,46		
08/11/2007	FACTURA A-3-721 TRADICION GANADERA SA 80 VAQUILLONAS 0 0 11	$ -	$ 120.952,66	$ -120.952,66		
	FACTURA A-3-720 TRADICION GANADERA SA 40 TERNEROS 0 0 11	$ -	$ 37.132,02	$ -37.132,02		
15/11/2007	ORDEN DE PAGO 4510 TRADICION GANADERA SA 0 0 0 0	$ 120.952,66	$ -	$ 120.952,66		
	ORDEN DE PAGO 4509 TRADICION GANADERA SA 0 0 0 0	$ 37.132,02	$ -	$ 37.132,02		
04/12/2007	FACTURA A-1-2884 TRADICION GANADERA SA 0 0 0 12	$ -	$ 1.355,20	$ -1.355,20		
07/12/2007	CUENTA DE COMPRA A-3-798 TRADICION GANADERA SA 121 TERNERAS 0 0 12	$ -	$ 66.571,01	$ -66.571,01		
	CUENTA DE COMPRA A-3-807 TRADICION GANADERA SA 36 VAQUILLONAS 0 0 12	$ -	$ 28.515,84	$ -28.515,84		
	CUENTA DE COMPRA A-3-808 TRADICION GANADERA SA 24 VAQUILLONAS 0 0 12	$ -	$ 22.617,90	$ -22.617,90		
20/12/2007	ORDEN DE PAGO 4746 TRADICION GANADERA SA CHEQUE 1692 39463 0 0	$ 119.059,95	$ -	$ 119.059,95		
22/12/2007	RECIBO X TRADICION GANADERA SA 0 0 0 0	$ -	$ 76,55	$ -76,55		
Total general		$ 344.326,84	$ 344.326,84	$ -		

LIBRO IVA COMPRAS AGROFOOD SRL 2007

	Innovations Hotels Inc. Robert	Office	A-1-694			$	676.80	$	142.12							$	-818.92
06/02/2007	Conservation	Office	A-3-153300	$	3.61	$	13.23	$	2.78							$	-13.01
08/02/2007	Conservation	Office	A-3-153136	$	3.61	$	5.38	$	1.21							$	-18.00
12/02/2007	Conservation	Office	A-3-153175	$	37.12	$	38.81	$	15.87							$	-117.00
			A-3-153179	$	16.21	$	295.64	$	62.08							$	-373.95
			A-3-153194	$	2.41	$	4.62	$	0.97							$	-4.00
	Innovations Hotels Inc. Robert	Office	A-1-695			$	339.12	$	153.11							$	-482.23
08/02/2007	Conservation	Office	A-3-153076	$	10.28	$	32.83	$	6.89							$	-50.00
09/02/2007	Conservation	Office	A-3-153688	$	51.38	$	164.15	$	34.47							$	-250.00
			A-3-153696	$	14.80	$	47.23	$	9.93							$	-72.00
			A-3-153699	$	7.32	$	6.26	$	1.31							$	-15.00
			A-3-153107	$	36.83	$	38.49	$	26.68							$	-136.00
	gPRO CHOMO	Office	A-1-2810			$	911.21	$	191.79							$	-1,185.00
11/02/2007	Conservation	Office	A-3-153285	$	61.65	$	196.98	$	41.37							$	-300.00
			A-3-153221	$	14.44	$	52.53	$	11.03							$	-80.00
17/02/2007	Conservation	Office	A-3-153140	$	37.12	$	38.81	$	13.07							$	-107.00
			A-3-153146	$	2.11	$	11.48	$	2.41							$	-16.00
19/02/2007	Conservation	Office	A-3-153488	$	13.91	$	295.65	$	52.64							$	-321.00
			A-3-153498	$	23.00	$	42.15	$	8.85							$	-73.00
	gTINVOK SA	Office	A-1-1373			$	3,201.28	$	601.35							$	-3,794.63
28/02/2007	Conservation	Office	A-3-153433	$	36.83	$	38.49	$	26.68							$	-136.00
21/02/2007	Conservation	Office	A-3-153471	$	2.41	$	4.62	$	0.97							$	-4.00
			A-3-153473	$	21.76	$	41.57	$	8.71							$	-72.00
			A-3-153478	$	15.41	$	49.25	$	10.34							$	-75.00
			A-3-153479			$	222.31	$	46.69							$	-269.00
22/02/2007	Conservation	Office	A-3-153530	$	51.38	$	164.15	$	34.47							$	-250.00
28/02/2007	Conservation	Office	A-3-153748	$	16.24	$	51.87	$	10.89							$	-79.00
			A-3-153752			$	27.27	$	5.73							$	-33.00
26/02/2007	Conservation	Office	A-3-153668	$	16.24	$	51.87	$	10.89							$	-79.00
	Hotel Hotel Hotel, Spain	Office	A-1-7816			$	2,859.68	$	600.53							$	-3,460.21
	gLINVOK SA	Office	A-1-1427			$	4,365.52	$	917.18							$	-5,284.70
23/02/2007	Conservation	Office	A-3-153563	$	1.80	$	30.74	$	6.46							$	-39.00
			A-3-153562	$	10.28	$	32.83	$	6.89							$	-50.00
			A-3-153581	$	61.65	$	196.98	$	41.37							$	-300.00
			A-3-153532			$	10.74	$	2.26							$	-13.00
24/02/2007	Conservation	Office	A-3-153682	$	21.49	$	68.53	$	14.38							$	-71.00
	Hotel Hotel Hotel, Spain	Office	A-1-7811			$	2,859.38	$	600.48							$	-3,459.78
	gLINVOK SA	Office	A-1-1417			$	2,733.44	$	582.02							$	-3,315.46
07/03/2007	Conservation	Office	A-3-153963	$	3.61	$	6.93	$	1.46							$	-12.00
			A-3-153966	$	6.76	$	20.66	$	4.30							$	-31.00
			A-3-154681	$	51.38	$	164.15	$	34.47							$	-250.00
	LAYKON FOR MATRUS, SRL.	UFF. FACTURA	A-3-9782	$	120.62	$	1.857.01	$	221.97							$	-1,539.00
		UFF. FACTURA	A-3-9834	$	120.62	$	1.857.01	$	221.97							$	-1,539.00
	SERVICE KNOX, SRL.	UFF. FACTURA	A-8-38536	$	14.07	$	29.04	$	6.10							$	-50.01
	SERV. DE SERV. ESPECIALES SRL.	UFF. FACTURA	A-1-18649	$	6.10	$	19.75	$	4.15							$	-30.00
	Refurbishers Tech SL SA	Office	A-3837-2497			$	702.80	$	147.59							$	-850.39
05/03/2007	Conservation	Office	A-3-153960	$	41.10	$	131.32	$	27.58							$	-200.00
			A-3-153926	$	10.28	$	34.86	$	7.31							$	-53.00
			A-3-153969			$	139.93	$	27.67							$	-156.00
			A-3-153911			$	9.09	$	1.91							$	-11.00
	gBUTRON	UFF. FACTURA	A-3-17647	$	4.12	$	19.74	$	4.15							$	-30.01
	gLINVOK SA	Office	A-1-1493			$	2,946.24	$	618.71							$	-3,564.95
08/03/2007	HOTEL MOVIL	Office	A-1-8853943	$	69.82	$	1.656.58	$	417.33	$	49.38					$	-2,223.61
	gLINVOK SA	Office	A-1-1531			$	4,088.84	$	858.12							$	-4,946.96
	Restaurant Responsable	Office	A-1-1861			$	37.19	$	7.81							$	-45.00
	SERV. DE SERV. ESPECIALES SRL.	UFF. FACTURA	A-1-18869	$	6.10	$	19.75	$	4.15							$	-30.00
	TECHNO - CAR	Office	A-1-325			$	330.57	$	69.43							$	-400.00
01/03/2007	Conservation	Office	A-3-153798	$	14.23	$	83.24	$	17.48							$	-114.95

	⊟BRICK SX	⊟FACTURA	A-4-6764	$ 1,61	$ 68,57	$ 14,40		$ -84,00
	⊟DECINTO MIGUEL Lópes	⊟FACTURA	A-1-4946		$ 2.851,60	$ 438,84		$ -2.482,44
	⊟RODINBRI RODDIMBUYOS	⊟FACTURA	A-1-11607		$ 59,50	$ 12,50		$ -72,00
⊟02/03/2007	⊟SERVISIUR	⊟FACTURA	A-3-153811	$ 21,34	$ 41,63	$ 8,74		$ -72,11
			A-3-153807		$ 114,88	$ 24,12		$ -139,00
	⊟RODINBRI RODDIMBUYOS	⊟FACTURA	A-1-11612		$ 78,51	$ 16,49		$ -95,00
	⊟DESOC. COOP. INFX DE IX RTF. ENP. XGROP. IX RENTX	⊟FACTURA	A-1-737		$ 252,00	$ 52,92		$ -304,92
	⊟GOMOS SUR REPUESTOS	⊟F. FACTURA	A-1-4847		$ 12,40	$ 2,60		$ -15,00
⊟10/02/2007	⊟SERVISIUR	⊟FACTURA	A-3-153335	$ 10,28	$ 32,83	$ 6,89		$ -50,00
			A-3-153339	$ 30,83	$ 98,49	$ 20,68		$ -150,00
			A-3-153382	$ 3,26	$ 4,33	$ 0,91		$ -7,50
	⊟TRONSPORTES MORENO DEL ROSORIO	⊟FACTURA	A-1-696		$ 654,24	$ 137,39		$ -791,63
⊟01/02/2007	⊟SERVISIUR	⊟FACTURA	A-3-152888	$ 14,39	$ 45,96	$ 9,65		$ -70,00
	⊟TRONSPORTES MORENO DEL ROSORIO	⊟FACTURA	A-1-693		$ 396,48	$ 83,26		$ -479,74
⊟14/03/2007	⊟PUNTX DEL MONTE SRL.	⊟FACTURA	A-1-48		$ 416,50	$ 87,50		$ -504,00
⊟26/03/2007	⊟LINCK SX	⊟FACTURA	A-1-13675		$ 4.668,80	$ 852,77		$ -4.913,57
	⊟RECLINT S.X.	⊟FACTURA	A-5-11966		$ 23,12	$ 4,86		$ -27,98
⊟23/03/2007	⊟SUBUX CHEVOLLIER SX	⊟FACTURA	B-3819-14588	$ 58,95				$ -58,95
	⊟MECINGINIECX VICX SX	⊟FACTURA	A-1-4858		$ 2.585,60	$ 542,85		$ -3.127,85
⊟19/03/2007	⊟TORNERIX MECINICX	⊟FACTURA	C-1-207	$ 120,00				$ -120,00
	⊟RECLINT S.X.	⊟FACTURA	A-5-11948		$ 95,04	$ 19,96		$ -115,00
	⊟URQUEZX SRC.	⊟FACTURA	A-171-1987		$ 11,28	$ 2,37		$ -13,65
⊟01/03/2007	⊟SERVISIUR	⊟FACTURA	A-3-153868	$ 9,73	$ 62,51	$ 13,13		$ -85,37
	⊟ROMBRIX PORRIX	⊟FACTURA	C-1-3259	$ 85,00				$ -85,00
⊟27/02/2007	⊟SERVISIUR	⊟FACTURA	A-3-153700	$ 25,31	$ 48,56	$ 10,19		$ -84,00
			A-3-153703	$ 2,41	$ 22,55	$ 4,74		$ -29,70
			A-3-153704	$ 13,29	$ 38,68	$ 8,11		$ -60,08
	⊟DECINTO MIGUEL Lópes	⊟FACTURA	A-1-4819		$ 446,00	$ 93,66		$ -539,66
⊟22/03/2007	⊟LINCK SX	⊟FACTURA	A-1-13628		$ 6.072,48	$ 1.275,22		$ -7.347,70
	⊟LD BRIND SX	⊟F. FACTURA	A-79-7725		$ 199,98	$ 41,99		$ -241,97
⊟30/03/2007	⊟COLOMBO Y MOLLEJNO SX	⊟CUENTA DE COMPRA	A-65-3018		$ 29.343,75	$ 3.081,09		$ -32.424,84
	⊟LINCK SX	⊟FACTURA	A-1-13688		$ 4.119,84	$ 865,17		$ -4.985,01
	⊟PAPELERX SENTIDOS SC	⊟F. FACTURA	A-12-17488		$ 7,43	$ 1,56		$ -8,99
	⊟LINARES ELECTRICOS SX	⊟FACTURA	A-46-2551		$ 285,81	$ 60,02		$ -345,83
⊟28/03/2007	⊟HECTOR X. FORNIX SX	⊟FACTURA	A-3-57		$ 6,61	$ 1,39		$ -8,00
			A-3-56		$ 99,17	$ 20,83		$ -120,00
	⊟RODINBRI RODDIMBUYOS	⊟FACTURA	A-1-11150		$ 86,78	$ 18,22		$ -105,00
	⊟CUIFOMEC	⊟FACTURA	M-2-1825		$ 9,50	$ 2,00		$ -11,50
	⊟TORNERIX MECINICX	⊟FACTURA	C-1-201	$ 720,00				$ -720,00
	⊟INDUSTRIX MONTAJIOR	⊟FACTURA	A-1-3012		$ 549,00	$ 115,29		$ -664,29
	⊟MORDINO BARNUSX RODINBRIX SRC.	⊟FACTURA	A-1-6029		$ 27,85	$ 5,84		$ -33,69
⊟04/02/2007	⊟SERVISIUR	⊟FACTURA	A-3-152932	$ 3,01	$ 5,78	$ 1,21		$ -10,00
⊟14/02/2007	⊟SERVISIUR	⊟FACTURA	A-3-153256	$ 25,62	$ 49,07	$ 10,31		$ -85,00
⊟25/02/2007	⊟SERVISIUR	⊟FACTURA	A-3-153627	$ 3,11	$ 4,84	$ 0,85		$ -7,00
⊟11/03/2007	⊟SERVISIUR	⊟FACTURA	A-3-154085	$ 3,11	$ 4,84	$ 0,85		$ -7,00
⊟11/04/2007	⊟KEBUK SRC.	⊟F. FACTURA	A-2-11150	$ 10,15	$ 32,94	$ 6,92		$ -50,01
			A-2-11136	$ 14,94	$ 28,98	$ 6,09		$ -50,01
	⊟PAPELERX SENTIDOS SC	⊟F. FACTURA	A-21-994		$ 33,11	$ 7,00		$ -40,11
⊟27/03/2007	⊟RODINBRI RODDIMBUYOS	⊟FACTURA	A-1-11146		$ 89,26	$ 18,74		$ -108,00
	⊟PAPELERX SENTIDOS SC	⊟F. FACTURA	A-12-17448		$ 30,75	$ 6,46		$ -37,21
	⊟TRONSPORTES SINTX MARTX SRC.	⊟FACTURA	A-2-183684		$ 87,66	$ 18,27		$ -105,27
⊟26/03/2007	⊟RODINBRI RODDIMBUYOS	⊟FACTURA	A-1-11132		$ 152,07	$ 31,93		$ -184,00
			A-1-11108		$ 59,50	$ 12,50		$ -72,00
	⊟PAPELERX SENTIDOS SC	⊟F. FACTURA	A-21-948		$ 10,33	$ 2,17		$ -12,50
	⊟FLEMING & MORRILLO SRC.	⊟FACTURA	A-16-13859		$ 826,45	$ 173,55		$ -1.000,00
	⊟COOPERXD REROL DE QUITILIPI	⊟CUENTA DE COMPRA	A-2-1387		$ 33.466,97	$ 3.514,03		$ -36.981,00
⊟24/03/2007	⊟DANESX	⊟F. FACTURA	A-1253-4211	$ 22,32	$ 71,97	$ 15,11		$ -110,00
Total general				$ 4.870,25	$ 242.583,99	$ 39.782,98	$ 34,45	$ -317.814,23

LIBRO IVA VENTAS AGROFOOD SRL 2007

Periodo Fiscal	5							
AGROFOOD SRL						Iva Ventas		
FECHA	DENOMINACION	COMPROBANTE	NUMERO	GRAVADO	IVA	TOTAL		
04/05/2007	EL BUECO SX	FACTURA	A-1-424	$ -42.807,60	$ -4.494,80	$ 47.302,40		
05/05/2007	INTER PAMPAS SRL	FACTURA	A-1-425	$ -77.560,00	$ -16.287,60	$ 93.847,60		
08/05/2007	NORTH TRADING SOLUTION SRL	FACTURA	A-1-426	$ -25.219,74	$ -2.648,07	$ 27.867,81		
09/05/2007	EL BUECO SX	FACTURA	A-1-427	$ -45.177,00	$ -4.743,58	$ 49.920,58		
11/05/2007	NORTH TRADING SOLUTION SRL	FACTURA	A-1-429	$ -8.288,80	$ -870,32	$ 9.159,12		
			A-1-433	$ -10.514,40	$ -1.104,01	$ 11.618,41		
	MIRIAM VIRGINIA ACOSTA	FACTURA	A-1-428	$ -28.171,00	$ -2.957,96	$ 31.128,96		
			A-1-434	$ -8.985,60	$ -943,48	$ 9.929,08		
			A-1-435	$ -5.470,40	$ -574,39	$ 6.044,79		
			A-1-431	$ -17.461,60	$ -1.833,47	$ 19.295,07		
			A-1-432	$ -21.938,80	$ -2.303,57	$ 24.242,37		
	MONICK SOOD	FACTURA	A-1-430	$ -10.353,60	$ -1.087,12	$ 11.440,72		
	COOP. DE TRABAJO DE SERV. AGROINDUST.	FACTURA	A-1-436	$ -10.678,20	$ -1.121,21	$ 11.799,41		
12/05/2007	NORTH TRADING SOLUTION SRL	FACTURA	A-1-438	$ -15.477,80	$ -1.625,16	$ 17.102,96		
	MIRIAM VIRGINIA ACOSTA	FACTURA	A-1-437	$ -26.254,80	$ -2.756,75	$ 29.011,55		
	COOP. DE TRABAJO DE SERV. AGROINDUST.	FACTURA	A-1-439	$ -10.524,80	$ -1.105,10	$ 11.629,90		
	RUBEN GUSTAVO VERA	FACTURA	A-1-440	$ -14.326,00	$ -1.504,23	$ 15.830,23		
	José RUBEN ANASTASIO	FACTURA	A-1-441	$ -14.328,60	$ -1.504,50	$ 15.833,10		
14/05/2007	NORTH TRADING SOLUTION SRL	FACTURA	A-1-443	$ -25.220,00	$ -2.648,10	$ 27.868,10		
			A-1-444	$ -8.101,60	$ -850,66	$ 8.952,26		
	MIRIAM VIRGINIA ACOSTA	FACTURA	A-1-442	$ -10.323,30	$ -1.083,94	$ 11.407,24		
			A-1-445	$ -30.518,80	$ -3.204,47	$ 33.723,27		
	COOP. DE TRABAJO DE SERV. AGROINDUST.	FACTURA	A-1-446	$ -9.123,40	$ -957,95	$ 10.081,35		
15/05/2007	COOP. DE TRABAJO DE SERV. AGROINDUST.	FACTURA	A-1-447	$ -56.511,00	$ -5.933,66	$ 62.444,66		
17/05/2007	EL BUECO SX	FACTURA	A-1-449	$ -42.880,00	$ -4.502,40	$ 47.382,40		
	FRIGORIFICOS SANTIAGUEÑOS SRL	FACTURA	A-1-448	$ -8.206,95	$ -861,73	$ 9.068,68		
18/05/2007	LINCE SX	FACTURA	A-1-450	$ -853,54	$ -179,20	$ 1.032,74		
23/05/2007	COOP. DE TRABAJO DE SERV. AGROINDUST.	FACTURA	A-1-451	$ -59.994,00	$ -6.299,37	$ 66.293,37		
28/05/2007	COOP. DE TRABAJO DE SERV. AGROINDUST.	FACTURA	A-1-452	$ -62.702,10	$ -6.583,72	$ 69.285,82		
30/05/2007	EL BUECO SX	FACTURA	A-1-455	$ -41.972,15	$ -4.407,08	$ 46.379,23		
	ROSA ELIA BOCCIO	FACTURA	A-1-454	$ -6.797,50	$ -1.427,47	$ 8.224,97		
31/05/2007	COLORADO Y MAGALLANES SX	FACTURA	A-1-456	$ -4.745,00	$ -996,45	$ 5.741,45		
Total general				$ -761.488,08	$ -89.401,52	$ 850.889,60		

ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL AGROFOOD SRL 2007

AGROFOOD SRL													
ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL AL 31-12-2007													
			2007	2006							2007	2006
ACTIVO			$	$	PASIVO						$	$
Activo corriente					Pasivo corriente							
Caja y bancos		(Nota 2.1)	730.658,26	6.436,20	Deudas							
Inversiones					Comerciales					(Nota 2.5)	75.831,63	643.966,40
Créditos por ventas		(Nota 2.2)	541.438,01	132,71	Financieras					(Nota 2.6)	165.509,28	78.438,28
Otros créditos		(Nota 2.3)	360.927,73	180.979,85	Remuneraciones y cargas sociales					(Nota 2.7)	24.306,05	128.391,32
Bienes de cambio		(Nota 2.4)	1.141.048,84	768.906,00	Cargas fiscales						141.205,58	67.311,93
Otros activos					Anticipos de clientes							
Total del activo corriente			2.774.070,84	956.454,56	Dividendos a pagar							
					Otras deudas							
Activo no corriente					Total deudas						406.871,54	918.107,93
Créditos por ventas					Previsiones							
Otros créditos					Total del pasivo corriente						406.871,54	918.107,93
Bienes de cambio					Pasivo no corriente							
Bienes de uso			446.880,22	232.599,47	Deudas						-	
Participaciones permanentes en Sociedades					Préstamos						2.305.870,93	83.269,94
Otras inversiones					Previsiones							
Activos intangibles					Total del pasivo no corriente						2.305.870,93	83.269,94
Otras activos					TOTAL DEL PASIVO						2.712.750,48	1.001.377,87
Total del activo no corriente			446.880,22	232.599,47	PATRIMONIO NETO (según el EEPN)						508.200,59	185.676,16
TOTAL DEL ACTIVO			3.220.951,06	1.187.054,03	TOTAL DEL PASIVO Y PATRIM. NETO						3.220.951,06	1.187.054,03
											-0,00	-

ESTADO DE RESULTADOS AGROFOOD SRL 2007

AGOFOOD SRL

ESTADO DE RESULTADOS

Por el ejercicio anual finalizado el 31-12-2007

		2007	2006
		$	
Ventas netas de Bienes y Servicios		$ 6.341.292,32	$ 5.841.269,12
Costo de bienes vendidos (o servicios prestados)	(Anexo R. Bruto)	$ -5.463.047,43	$ -5.075.222,30
Ganancia Bruta Operativa		**$ 878.244,89**	**$ 766.046,82**
Gastos de comercialización	(Anexo Gastos)	$ -124.497,07	$ -118.936,01
Gastos de administración	(Anexo Gastos)	$ -318.059,41	$ -291.625,80
Gastos Financieros	(Anexo Gastos)	$ -91.100,34	$ -74.487,15
Otros ingresos y egresos		$ 17.936,36	$ 4.289,71
Ganancia Neta		$ 362.524,43	$ 285.287,57

ESTADO DE EVOLUCION DEL PATRIMONIO NETO AGROFOOD SRL 2007

AGROFOOD SRL																		
	ESTADO DE EVOLUCION DEL PATRIMONIO NETO																	
	Por el ejercicio anual finalizado el 31-12-2007																	
	APORTES DE LOS PROPIETARIOS						RESULTADOS ACUMULADOS									TOTAL DEL		
DETALLE	Capital	Ajustes	Aportes	Primas	Total		RESERVAS			Ritdos.	Ritdos No		Total			EJERCICIO		
	Social	Capital	Irrevoc.	Emision			Legal	Otras	Total	Dividend.	Asignad					Actual		
Saldos al inicio del ejercicio	$ 12.000,00	$ -	$ 60.000,00	$ -	$	72.000,00	$ 2.012,00	$ -	$ -	$ -	$ 111.616,41		$ 111.616,41	$	185.628,41	$	183.616,41	
Modificacion saldos inicio																		
Saldos al inicio modificados	$ 12.000,00	$ -	$ -	$ -	$	72.000,00	$ 2.012,00	$ -	$ -	$ -	$ 111.616,41		$ 111.616,41	$	185.628,41	$	183.616,41	
Aumento de Reserva legal							$ 3.332,26				$ -3.332,26		$ -					
Honorarios 2006											$ -40.000,00		$ -40.000,00	$	-40.000,00		-40.000,00	
Ganancia del ejercicio											$ 382.524,43		$ 382.524,43	$	382.524,43	$	382.524,43	
Saldos al cierre del ejercicio	$ 12.000,00	$ -	$ 60.000,00	$ -	$	72.000,00	$ 5.344,26	$ -	$ -	$ -	$ 451.008,58		$ 451.008,58	$	526.152,84	$	526.152,84	

ANEXO RESULTADO BRUTO AGROFOOD SRL 2007

AGROFOOD SRL	ANEXO R. BRUTO
RESULTADO BRUTO DE BIENES Y SERVICIOS VENDIDOS	
Por el ejercicio anual finalizado el 31-12-2007	
INGRESOS	
VENTA DE HACIENDA	$ 5.514.118,89
VENTA DE FARDOS DE ALFALFA	$ 476.891,31
VENTA DE SEMILLA DE ALGODÓN PARA FORRAJE	$ 323.485,12
VENTA DE PELLETS DE ALFALFA	$ 26.797,00
TOTAL DE INGRESOS OPERATIVOS	**$ 6.341.292,32**
EGRESOS	
COSTO DE VENTAS	$ 5.463.047,43
TOTAL COSTOS OPERATIVOS	**$ 5.463.047,43**
RESULTADO BRUTO OPERATIVO	**$ 878.244,89**

ANEXO GASTOS AGROFOOD SRL 2007

AGROFFOD SRL					ANEXO GASTOS
INFORMACION REQUERIDA POR ART. 64 - INC b) - LEY 18.560					
Por el ejercicio anual finalizado el 31-12-2007					
	EJERCICIO ACTUAL				
DETALLE	TOTAL DE GASTOS Y COSTOS	GASTOS DE PRODUCCION	GASTOS DE ADMINISTRACION	GASTOS DE COMERCIALIZACION	GASTOS DE FINANCIACION
COMPRA DE GANADO VACUNO	$ 4.502.008,48	$ 4.502.008,48			
COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - GLUTEN FEED	$ 334.851,63	$ 334.851,63			
COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - MAIZ	$ 25.645,60	$ 25.645,60			
COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - NUCLEO	$ 3.398,70	$ 3.398,70			
COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - PELLET DE SOJA	$ 89.461,22	$ 89.461,22			
COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - REBOCILLO	$ 13.574,78	$ 13.574,78			
COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - SAL	$ 3.004,00	$ 3.004,00			
COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - SORGO	$ 16.282,60	$ 16.282,60			
COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - UREA	$ 24.958,66	$ 24.958,66			
COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - CONCHILA	$ 14.422,84	$ 14.422,84			
COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA ALFALFA	$ 6.465,00	$ 6.465,00			
COMPRA DE PELLET DE TRIGO	$ 14.411,96	$ 14.411,96			
COMPRA DE PELLETS DE SOJA	$ 31.004,39	$ 31.004,39			
COMPRA DE SEMILLA DE ALFALFA	$ 10.180,20	$ 10.180,20			
COMPRA DE SEMILLA DE ALGODÓN PARA FORRAJE	$ 68.558,61	$ 68.558,61			
COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - CASCARILLA	$ 33.509,90	$ 33.509,90			
SUELDOS Y JORNALES	$ 76.675,87	$ 76.675,87			
CARGAS SOCIALES	$ 23.731,20	$ 23.731,20			
INDEMNIZACIONES	$ 14.000,00	$ 14.000,00			
FLETES VARIOS	$ 10.073,12	$ 10.073,12			
COMBUSTIBLES Y LUBRICANTES	$ 118.391,19	$ 118.391,19			
REPUESTOS Y REPARACIONES	$ 126.864,26	$ 126.864,26			
ENERGIA ELECTRICA	$ 7.910,91	$ 7.910,91			
GASTOS DE FERIA	$ 52.802,92	$ 52.802,92			
FLETE ALIMENTO HACIENDA	$ 4.878,48	$ 4.878,48			
ARRENDAMIENTO RURAL	$ 6.100,00	$ 6.100,00			
AGROQUIMICOS Y FERTILIZANTES	$ 8.416,22	$ 8.416,22			
GASTOS GENERALES DE EXPLOTACION	$ 42.740,62	$ 42.740,62			
COMPRA DE AGROQUIMICOS Y FERTILIZANTES	$ 8.377,80	$ 8.377,80			
SEMILLA DE MAIZ PARA SIEMBRA	$ 9.112,00	$ 9.112,00			
SANIDAD HACIENDA	$ 39.900,92	$ 39.900,92			
GASTOS SENASA	$ 14.702,85	$ 14.702,85			
LABORATORIO	$ 305,00	$ 305,00			
FLETE HACIENDA	$ 80.468,34	$ 80.468,34			
COSTO DE CULTIVO ALFALFA	$ 35.272,00	$ 35.272,00			
IMPUESTO A LAS GANANCIAS	$ 130.589,98		$ 130.589,98		
TELEFONIA CELULAR	$ 21.126,57		$ 21.126,57		
TELEFONIA FIJA	$ 214,18		$ 214,18		
SERVICIO DE INTERNET	$ 1.090,87		$ 1.090,87		
CERTIFICACION BALANCE	$ 2.300,00		$ 2.300,00		
CERTIFICACIONES	$ 950,00		$ 950,00		
MANTENIMIENTO EQUIPO INFORMATICO	$ 1.494,73		$ 1.494,73		
FRANQUEOS Y ENCOMIENDAS	$ 2.103,28		$ 2.103,28		
HONORARIOS PROFESIONALES	$ 13.420,00		$ 13.420,00		
IMPRENTA Y PAPELERIA	$ 3.531,96		$ 3.531,96		
GASTOS DE OFICINA	$ 8.673,03		$ 8.673,03		
ESCRIBANIA	$ 340,00		$ 340,00		
GASTOS VARIOS	$ 2.515,60		$ 2.515,60		
SEGUROS	$ 8.151,63		$ 8.151,63		
DEPRECIACION RODADOS	$ 32.409,04		$ 32.409,04		
DEPRECIACION MAQUINARIAS	$ 33.171,81		$ 33.171,81		
DEPRECIACION INSTALACIONES	$ 3.958,31		$ 3.958,31		
DEPRECIACION MUEBLES Y UTILES	$ 3.400,17		$ 3.400,17		
SELLADOS	$ 2.754,00		$ 2.754,00		
IMPUESTO A LOS CREDITOS BANCARIOS	$ 18.278,20		$ 18.278,20		
IMPUESTO A LOS DEBITOS BANCARIOS	$ 27.586,05		$ 27.586,05		
VIATICOS Y MOVILIDAD	$ 3.474,17			$ 3.474,17	
COMISIONES VENTA DE SEMILLA	$ 1.084,87			$ 1.084,87	
DESCUENTOS OTORGADOS	$ 396,80			$ 396,80	
COMISIONES COMPRA DE HACIENDA	$ 119.541,23			$ 119.541,23	
INTERESES RESARCITORIOS	$ 578,46				$ 578,46
INTERESES PERDIDOS	$ 4.434,90				$ 4.434,90
INTERESES	$ 11,88				$ 11,88
INTERESES FINANCIEROS	$ 49.424,64				$ 49.424,64
COMISIONES BANCARIAS	$ 5.632,18				$ 5.632,18
MANTENIMIENTO DE CUENTA	$ 548,40				$ 548,40
INTERESES RES. MORATORIA LEY 6813/7	$ 307,35				$ 307,35
INTERESES RES. GANANCIAS 2006	$ 1.032,24				$ 1.032,24
INTERESES BANCARIOS	$ 27.896,17				$ 27.896,17
GASTOS BANCARIOS	$ 964,44				$ 964,44
INTERESES PUNITORIOS BANCO	$ 268,92				$ 268,92
CONTRIBUCION UNICA	$ 0,76				$ 0,76
TOTALES	**$ 6.408.119,09**	**$ 5.872.482,27**	**$ 318.059,41**	**$ 124.497,07**	**$ 91.100,34**

NOTAS A LOS ESTADOS CONTABLES AGROFOOD SRL 2007

AGROFOOD SA				
Por el ejercicio Nº 4 finalizado el 31/12/2007				
NOTA 2. DETALLE DE RUBROS	SIN AJUSTES	CON AJUSTES	CIERRE	ANTERIOR
	2007	2007	2007	2006
2,1 DISPONIBILIDADES				
CAJA	$ 522.029,82	$ 522.029,82	$ -0,00	$ 6.436,20
VALORES EN CARTERA	$ 208.626,44	$ 208.626,44	$ -	
BANCO BOSTON CUENTA CORRIENTE	$ -	$ -	$ 2.305.870,93	
BSE CUENTA CORRIENTE	$ -	$ -		
TOTAL DISPONIBILIDADES	$ 730.656,26	$ 730.656,26	$ 2.305.870,93	$ 6.436,20
2,2 CREDITOS				
CLIENTES	$ 541.438,01	$ 541.438,01	$ -	$ 132,71
TOTAL CREDITOS	$ 541.438,01	$ 541.438,01	$ -	$ 132,71
2,3 OTROS CREDITOS				
IVA CREDITO FISCAL	$ -0,01	$ -0,01	$ 0,00	$ 9.245,52
PERCEPCIONES IVA	$ -0,00	$ -0,00	$ -0,00	
ANTICIPO HONORARIOS DIRECTORES	$ 250.000,00	$ 250.000,00	$ -	$ 40.000,00
ANTICIPO A PROVEEDORES	$ -	$ -	$ -	$ 8.375,59
PERCEPCION IB	$ -	$ -	$ -	
ANTICIPOS GANANCIAS	$ -	$ -	$ -	
RETENCIONES IVA	$ -	$ -	$ -	$ 782,42
REINTEGRO ANSES A COBRAR	$ 13.399,47	$ 13.399,47	$ -	$ 2.935,39
SALDO COMPUTABLE IMP. CREDITOS BANCARIOS	$ -	$ -	$ -	
DGI IVA SALDO A FAVOR	$ 97.528,27	$ 97.528,27	$ -	$ 119.640,73
RETENCIONES IMP. A LAS GANANCIAS	$ -	$ -	$ -	
ASIGNACIONES FAMILIARES	$ -	$ -	$ -	
IVA SALDO TECNICO A FAVOR	$ -	$ -	$ -	
IVA SALDO DE LIBRE DISPONIBILIDAD	$ -	$ -	$ -	
TOTAL OTROS CREDITOS	$ 360.927,73	$ 360.927,73	$ 0,00	$ 180.979,85
2,4 MERCADERIAS				
GANADO BOVINO	$ 685.134,00	$ 1.087.884,00	$ -	$ 685.134,00
ROLLOS Y FARDOS DE ALFALFA	$ 46.500,00	$ -	$ -	$ 46.500,00
SEMENTERA ALFALFA	$ -	$ 32.889,84	$ -	$ 35.272,00
SEMENTERA MAIZ		$ 20.275,00	$ -	
TOTAL MERCADERIAS	$ 731.634,00	$ 1.141.048,84	$ -	$ 766.906,00
2,5 DEUDAS COMERCIALES				
PROVEEDORES	$ -75.831,63	$ -75.831,63	$ -0,00	$ -142.820,25
PROVEEDORES DOCUMENTADOS	$ -	$ -	$ -	$ -501.146,15
TOTAL DEUDAS COMERCIALES	$ -75.831,63	$ -75.831,63		$ -643.966,40
2,6 DEUDAS FINANCIERAS				
BANK BOSTON ADELANTO EN CTA CTE	$ -2.305.870,93	$ -2.305.870,93	$ -2.305.870,93	$ -83.269,94
BANK BOSTON PRESTAMO HIPOTECARIO	$ -65.506,28	$ -65.506,28	$ -	$ -78.438,28
PRESTAMO BSE	$ -100.000,00	$ -100.000,00	$ -	
TOTAL DEUDAS FINANCIERAS	$ -2.471.377,21	$ -2.471.377,21	$ -2.305.870,93	$ -161.708,22
2,6 DEUDAS IMPOSITIVAS				
IVA DEBITO FISCAL	$ 0,00	$ 0,00	$ 0,00	
IMPUESTO INGRESOS BRUTOS A PAGAR	$ -49.805,64	$ -49.805,64	$ -	$ -56.137,32
AFIP PLAN DE FACILIDADES DE PAGO PREVISIONAL	$ -	$ -	$ -	$ -3.151,99
MORATORIA INGRESOS BRUTOS LEY 6813/07	$ -6.070,99	$ -6.070,99	$ -	
INTERESES MORATORIA LEY 6813/06 A DEVENGAR	$ 1.111,17	$ 1.111,17	$ -	
IMPUESTO A LAS GANANCIAS A PAGAR	$ -78.178,51	$ -78.178,51	$ -	$ -8.022,62
PLAN DE PAGO GANANCIAS 2006	$ -9.145,03	$ -9.145,03	$ -	
INT. PLAN DE PAGO GANANCIAS 2006 A DEV.	$ 853,42	$ 853,42	$ -	
TOTAL DEUDAS IMPOSITIVAS	$ -141.235,58	$ -141.235,58	$ 0,00	$ -87.311,93
2,8 DEUDAS LABORALES Y PREVISIONALES				
SUELDOS A PAGAR	$ -13.573,33	$ -13.573,33	$ -	$ -8.873,13
ANSES A PAGAR	$ -2.951,45	$ -2.951,45	$ -	
SUP A PAGAR	$ -	$ -	$ -	$ -4.755,06
ART A PAGAR	$ -988,32	$ -988,32	$ -	$ -2.587,46
FONDO DE REPARACION SOCIAL A PAGAR	$ -880,94	$ -880,94	$ -	$ -809,82
UATRE SEGURO DE SEPELIO A PAGAR	$ -205,00	$ -205,00	$ -	
UATRE A PAGAR	$ -232,92	$ -232,92	$ -	$ -283,51
FAECYS A PAGAR	$ -4,52	$ -4,52	$ -	$ -13,07
SINDICATO EMPLEADOS DE COMERCIO A PAGAR	$ -18,07	$ -18,07	$ -	$ -52,27
ARRENDAMIENTOS A PAGAR	$ -5.451,50	$ -5.451,50	$ -	$ -1.017,00
ANTICIPO DE CLIENTES	$ -	$ -	$ -	$ -110.000,00
TOTAL DEUDAS LABORALES Y PREVISIONALES	$ -24.308,05	$ -24.308,05	$ -	$ -128.391,32
2,9 CAPITAL, RESERVAS Y RESULTADOS				
CAPITAL	$ -12.000,00	$ -12.000,00	$ -	$ -12.000,00
APORTES IRREVOCABLES	$ -60.000,00	$ -60.000,00	$ -	$ -60.000,00
RESERVA LEGAL	$ -5.344,26	$ -5.344,26	$ -	$ -2.012,00
RESULTADOS NO ASIGNADOS	$ -68.331,90	$ -68.331,90	$ -	$ -111.664,16
RESULTADO DEL EJERCICIO		$ 130.589,98	$ -	
TOTAL CAPITAL, RESERVAS Y RESULTADOS	$ -145.676,16	$ -15.088,18	$ -	$ -186.676,16

ESTADO DE FLUJO DE FONDOS AGROFOOD SRL 2007

FONDOS		CAJA	VALORES EN CARTERA	BANCO BOSTON CUENTA CORRIENTE	BSE CUENTA CORRIENTE	Total general
0	SALDO INICIAL	$ 6.436,20		$ -		$ 6.436,20
		$ 6.436,20		$ -		$ 6.436,20
		$ 1.945.595,58	$ 3.002.667,46	$ -6.296.109,81		$ -1.347.846,77
11001	COBRANZA A CLIENTES	$ 2.767.388,24	$ 3.424.367,93			$ 6.191.756,17
12005	PAGO A PROVEEDORES	$ -491.981,77	$ -421.700,47	$ -6.291.823,92		$ -7.205.506,16
12010	PAGO DE SUELDOS	$ -94.013,33				$ -94.013,33
12015	PAGO CARGAS SOCIALES	$ -29.336,73				$ -29.336,73
12020	PAGO HONORARIOS DIRECTORES	$ -196.477,36		$ -4.285,89		$ -200.763,25
12025	PAGO DE IMPUESTOS	$ -9.983,47				$ -9.983,47
		$ -216.000,00				$ -216.000,00
21030	COBRANZA POR VENTA DE BS DE USO	$ 14.000,00				$ 14.000,00
22035	PAGO COMPRA DE BS DE USO	$ -230.000,00				$ -230.000,00
		$ -1.214.001,96	$ -2.794.041,02	$ 6.296.109,81	$ -	$ 2.288.066,83
31040	DEPOSITO BANCARIO	$ -1.941.642,60	$ -2.632.961,33	$ 4.574.603,93		$ -0,00
31045	DESCUENTO DE VALORES		$ -154.410,87	$ 151.361,42		$ -3.049,45
31050	EXTRACCION BANCARIA	$ 677.913,02		$ -579.713,02	$ -98.200,00	$ 0,00
31055	CAMBIO DE CHEQUES	$ 54.558,82	$ -6.668,82	$ -47.890,00		$ 0,00
31060	PRESTAMOS OBTENIDOS			$ 2.305.870,93	$ 98.200,00	$ 2.404.070,93
32065	PAGO PRESTAMOS			$ -26.381,50		$ -26.381,50
32070	PAGO GASTOS E INTERESES BANCARIOS			$ -81.741,95		$ -81.741,95
32075	PAGO PLANES DE PAGO	$ -4.831,20				$ -4.831,20
		$ 522.029,82	**$ 208.626,44**	**$ 0,00**	**$ -**	**$ 730.656,26**

PLANILLAS AJSUTE POR INFLACION AGROFOOD SRL 2007

M/NM/RX	M	PARTIDAS MONETARIAS		
		Datos		
CÓDIGO	CUENTA	REI / AJUSTE D	REI / AJUSTE H	REI
1110100	CAJA	$ -464.843,68	$ -406.099,70	$ -58.743,98
1111000	BANCO BOSTON CUENTA CORRIENTE	$ -1.430.009,06	$ -947.274,33	$ -482.734,73
1120100	CLIENTES	$ -879.842,93	$ -805.329,68	$ -74.513,25
1133800	DGI IVA SALDO A FAVOR	$ -39.481,44	$ -	$ -39.481,44
1131000	IVA CREDITO FISCAL	$ -94.063,13	$ -86.340,95	$ -7.722,18
1133500	RETENCIONES IVA	$ -258,20	$ -	$ -258,20
1133600	REINTEGRO ANSES A COBRAR	$ -968,68	$ -	$ -968,68
1131900	ANTICIPO A PROVEEDORES	$ -2.763,94	$ -2.763,94	$ -
1131600	ANTICIPO HONORARIOS DIRECTORES	$ -34.787,44	$ -9.600,00	$ -25.187,44
1210100	PROVEEDORES	$ -696.251,98	$ -818.987,43	$ 122.735,45
1210600	PROVEEDORES DOCUMENTADOS	$ -165.378,23	$ -165.378,23	$ -
1251200	ANTICIPO DE CLIENTES	$ -36.300,00	$ -36.300,00	$ -
1220100	BANK BOSTON ADELANTO EN CTA CTE	$ -27.479,08	$ -788.416,49	$ 760.937,41
1220200	BANK BOSTON PRESTAMO HIPOTECARIO	$ -2.070,36	$ -25.884,63	$ 23.814,27
1230900	IMPUESTO A LAS GANANCIAS A PAGAR	$ -240,68	$ -2.647,46	$ 2.406,79
1230400	IMPUESTO INGRESOS BRUTOS A PAGAR	$ -2.089,45	$ -18.525,32	$ 16.435,86
1240300	SUPA PAGAR	$ -1.569,17	$ -1.569,17	$ -
1240500	ART A PAGAR	$ -1.602,66	$ -1.755,37	$ 152,72
1240900	UATRE A PAGAR	$ -149,29	$ -220,09	$ 70,81
1241100	FAECYS A PAGAR	$ -47,21	$ -53,36	$ 6,15
1241200	SINDICATO EMPLEADOS DE COMERCIO A PAGAR	$ -81,26	$ -94,73	$ 13,46
1240600	FONDO DE REPARACION SOCIAL A PAGAR	$ -256,94	$ -500,26	$ 243,32
1230600	AFIP PLAN DE FACILIDADES DE PAGO PREVISIONAL	$ -1.040,16	$ -1.040,16	$ -
1240100	SUELDOS A PAGAR	$ -12.755,16	$ -14.889,37	$ 2.134,21
1250600	ARRENDAMIENTOS A PAGAR	$ -499,65	$ -335,61	$ -164,04
1110500	VALORES EN CARTERA	$ -441.315,35	$ -430.278,50	$ -11.036,85
1230800	INTERESES MORATORIA LEY 6813/06 A DEVENGAR	$ -468,11	$ -	$ -468,11
1230700	MORATORIA INGRESOS BRUTOS LEY 6813/07	$ -	$ -2.557,57	$ 2.557,57
1230100	IVA DEBITO FISCAL	$ -96.102,14	$ -96.206,65	$ 104,51
1131500	PERCEPCIONES IVA	$ -132,92	$ -117,30	$ -15,62
1133900	RETENCIONES IMP. A LAS GANANCIAS	$ -4.805,35	$ -	$ -4.805,35
1240800	UATRE SEGURO DE SEPELIO A PAGAR	$ -115,78	$ -99,67	$ -16,11
1134900	IVA SALDO TECNICO A FAVOR	$ -219.021,94	$ -228.757,17	$ 9.735,23
1135000	IVA SALDO DE LIBRE DISPONIBILIDAD	$ -5.423,43	$ -5.306,13	$ -117,30
1134000	ASIGNACIONES FAMILIARES	$ -2.887,74	$ -1.649,76	$ -1.237,98
1240200	ANSES A PAGAR	$ -3.407,37	$ -3.799,33	$ 391,96
1132000	PERCEPCION IB	$ -3,38	$ -	$ -3,38
1231100	INT. PLAN DE PAGO GANANCIAS 2006 A DEV.	$ -25,60	$ -	$ -25,60
1231000	PLAN DE PAGO GANANCIAS 2006	$ -	$ -297,25	$ 297,25
1111200	BSE CUENTA CORRIENTE	$ -2.946,00	$ -2.946,00	$ -
1220400	PRESTAMO BSE	$ -	$ -3.000,00	$ 3.000,00
1133700	SALDO COMPUTABLE IMP. CREDITOS BANCARIOS	$ -	$ -	$ -
1132100	ANTICIPOS GANANCIAS	$ -	$ -	$ -
Total general		**$ -4.671.484,88**	**$ -4.909.021,59**	**$ 237.536,71**

M/NM/RX	NM	PARTIDAS NO MONETARIAS					
		Datos					
CÓDIGO	CUENTA	DEBE	HABER	AJUSTADO D	AJUSTADO H	AJUSTE D	AJUSTE H
1140100	GANADO BOVINO	$ 685.134,00	$ -	$ 911.228,22	$ -	$ 226.094,22	$ -
1143300	ROLLOS Y FARDOS DE ALFALFA	$ 46.500,00	$ -	$ 61.845,00	$ -	$ 15.345,00	$ -
1143400	SEMENTERA ALFALFA	$ 35.272,00	$ 35.272,00	$ 46.911,76	$ 35.272,00	$ 11.639,76	$ -
1152000	INMUEBLE RURAL	$ 30.000,00	$ -	$ 39.900,00	$ -	$ 9.900,00	$ -
1151000	MAQUINARIAS	$ 331.718,07	$ -	$ 360.618,23	$ -	$ 28.900,15	$ -
1151500	RODADOS	$ 187.045,18	$ 25.000,00	$ 248.770,09	$ 25.000,00	$ 61.724,91	$ -
1150500	INSTALACIONES	$ 39.583,09	$ -	$ 52.645,51	$ -	$ 13.062,42	$ -
1150100	MUEBLES Y UTILES	$ 34.001,73	$ -	$ 38.985,66	$ -	$ 4.983,93	$ -
1151100	DEPRECIACION ACUMULADA MAQUINARIAS	$ -	$ 50.957,04	$ -	$ 56.826,17	$ -	$ 5.869,13
1151600	DEPRECIACION ACUMULADA RODADOS	$ 15.000,00	$ 96.236,84	$ 15.000,00	$ 117.300,01	$ -	$ 21.063,17
1150600	DEPRECIACION ACUMULADA INSTALACIONES	$ -	$ 13.658,10	$ -	$ 16.859,03	$ -	$ 3.200,93
1150200	DEPRECIACION ACUMULADA MUEBLES Y UTILES	$ -	$ 4.615,87	$ -	$ 5.017,05	$ -	$ 401,18
1270100	CAPITAL	$ -	$ 12.000,00	$ -	$ 15.960,00	$ -	$ 3.960,00
1270500	RESERVA LEGAL	$ -	$ 5.344,26	$ -	$ 6.807,96	$ -	$ 1.463,70
1270300	APORTES IRREVOCABLES	$ -	$ 60.000,00	$ -	$ 79.800,00	$ -	$ 19.800,00
1270700	RESULTADOS NO ASIGNADOS	$ 43.332,26	$ 111.664,16	$ 53.732,00	$ 148.513,33	$ 10.399,74	$ 36.849,17
Total general		**$ 1.447.588,33**	**$ 414.748,27**	**$ 1.829.869,48**	**$ 507.366,68**	**$ 382.060,15**	**$ 92.807,29**

MINMRX	R	REEXPRESION INGRESOS - EGRESOS Y PATRIMONIO					
		Datos					
CODIGO	CUENTA	DEBE	HABER	AJUSTADO D	AJUSTADO H	AJUSTE D	AJUSTE H
2310100	VENTA DE HACIENDA	$ 28.177,50	$ 5.542.296,39	$ 31.558,80	$ 6.200.197,37	$ 3.381,30	$ 657.900,99
2310600	VENTA DE FARDOS DE ALFALFA	$ -	$ 476.891,31	$ -	$ 543.044,82	$ -	$ 66.153,51
2311000	VENTA DE SEMILLA DE ALGODÓN PARA FORRAJE	$ -	$ 323.485,12	$ -	$ 378.091,98	$ -	$ 54.606,86
2312000	VENTA DE PELLETS DE ALFALFA	$ -	$ 26.797,00	$ -	$ 34.836,10	$ -	$ 8.039,10
2320100	DESCUENTOS OBTENIDOS	$ -	$ 10.762,25	$ -	$ 12.028,44	$ -	$ 1.266,19
2320400	RESULTADO VENTA DE BIENES DE USO	$ -	$ 4.000,00	$ -	$ 4.000,00	$ -	$ -
2329000	OTROS INGRESOS	$ -	$ 3.174,11	$ -	$ 3.664,31	$ -	$ 490,20
2410100	COMPRA DE GANADO VACUNO	$ 4.502.008,48	$ -	$ 4.987.331,11	$ -	$ 485.322,63	$ -
2410200	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - GLUTEN FEED	$ 334.851,63	$ -	$ 391.143,31	$ -	$ 56.291,68	$ -
2410300	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - MAIZ	$ 25.645,60	$ -	$ 26.433,26	$ -	$ 787,66	$ -
2410500	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - NUCLEO	$ 3.398,70	$ -	$ 3.849,58	$ -	$ 450,88	$ -
2410700	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - PELLET DE SOJA	$ 89.461,22	$ -	$ 101.331,00	$ -	$ 11.869,78	$ -
2410900	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - REBOCILLO	$ 13.574,78	$ -	$ 14.386,91	$ -	$ 812,13	$ -
2411100	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - SAL	$ 3.004,00	$ -	$ 3.634,84	$ -	$ 630,84	$ -
2411300	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - SORGO	$ 16.282,60	$ -	$ 20.878,17	$ -	$ 4.595,57	$ -
2411500	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - UREA	$ 24.958,66	$ -	$ 28.195,74	$ -	$ 3.237,08	$ -
2411700	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - CONCHILA	$ 14.422,84	$ -	$ 16.751,90	$ -	$ 2.329,06	$ -
2411900	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA ALFALFA	$ 6.465,00	$ -	$ 6.658,95	$ -	$ 193,95	$ -
2412100	COMPRA DE PELLET DE TRIGO	$ 14.411,96	$ -	$ 16.573,75	$ -	$ 2.161,79	$ -
2412300	COMPRA DE PELLETS DE SOJA	$ 31.004,39	$ -	$ 36.122,80	$ -	$ 5.118,41	$ -
2412500	COMPRA DE SEMILLA DE ALFALFA	$ 10.180,20	$ -	$ 12.623,45	$ -	$ 2.443,25	$ -
2412700	COMPRA DE SEMILLA DE ALGODON PARA FORRAJE	$ 68.558,61	$ -	$ 83.998,24	$ -	$ 15.440,64	$ -
2412800	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - CASCARILLA	$ 33.509,90	$ -	$ 37.686,23	$ -	$ 4.176,33	$ -
2413000	SUELDOS Y JORNALES	$ 79.675,87	$ -	$ 87.658,83	$ -	$ 10.982,96	$ -
2413200	CARGAS SOCIALES	$ 23.731,20	$ -	$ 27.108,33	$ -	$ 3.377,12	$ -
2413400	INDEMNIZACIONES	$ 14.000,00	$ -	$ 15.320,00	$ -	$ 1.320,00	$ -
2413600	FLETES VARIOS	$ 10.352,27	$ 279,15	$ 13.199,05	$ 312,65	$ 2.846,78	$ 33,50
2414000	COMBUSTIBLES Y LUBRICANTES	$ 118.391,19	$ -	$ 136.776,87	$ -	$ 20.385,68	$ -
2414200	REPUESTOS Y REPARACIONES	$ 126.864,26	$ -	$ 143.823,36	$ -	$ 16.959,10	$ -
2414400	ENERGIA ELECTRICA	$ 7.910,91	$ -	$ 9.120,89	$ -	$ 1.209,98	$ -
2414700	GASTOS DE FERIA	$ 52.802,92	$ -	$ 59.715,33	$ -	$ 6.912,41	$ -
2416000	FLETE ALIMENTO HACIENDA	$ 4.878,48	$ -	$ 6.414,68	$ -	$ 1.536,20	$ -
2416200	ARRENDAMIENTO RURAL	$ 6.100,00	$ -	$ 6.100,00	$ -	$ -	$ -
2416400	AGROQUIMICOS Y FERTILIZANTES	$ 9.156,22	$ 740,00	$ 11.227,48	$ 828,80	$ 2.071,26	$ 88,80
2416600	GASTOS GENERALES DE EXPLOTACION	$ 42.740,62	$ -	$ 52.398,40	$ -	$ 9.652,78	$ -
2416800	COMPRA DE AGROQUIMICOS Y FERTILIZANTES	$ 8.377,80	$ -	$ 9.731,27	$ -	$ 1.353,47	$ -
2416900	SEMILLA DE MAIZ PARA SIEMBRA	$ 9.112,00	$ -	$ 9.932,08	$ -	$ 820,08	$ -
2417000	SANIDAD HACIENDA	$ 39.900,92	$ -	$ 45.491,16	$ -	$ 5.590,24	$ -
2417200	GASTOS SENASA	$ 14.702,85	$ -	$ 16.523,04	$ -	$ 1.820,19	$ -
2417300	LABORATORIO	$ 305,00	$ -	$ 390,53	$ -	$ 85,53	$ -
2417700	FLETE HACIENDA	$ 80.468,34	$ -	$ 97.194,11	$ -	$ 16.725,77	$ -
2418000	COSTO DE CULTIVO ALFALFA	$ 35.272,00	$ -	$ 35.272,00	$ -	$ -	$ -
2420200	IMPUESTO A LAS GANANCIAS	$ 130.589,98	$ -	$ 130.589,98	$ -	$ -	$ -
2420300	TELEFONIA CELULAR	$ 21.126,57	$ -	$ 24.644,96	$ -	$ 3.518,39	$ -
2420600	TELEFONIA FIJA	$ 214,18	$ -	$ 250,18	$ -	$ 36,00	$ -
2420900	SERVICIO DE INTERNET	$ 1.090,87	$ -	$ 1.266,40	$ -	$ 175,53	$ -
2421000	CERTIFICACION BALANCE	$ 2.300,00	$ -	$ 2.687,00	$ -	$ 387,00	$ -
2421100	CERTIFICACIONES	$ 950,00	$ -	$ 978,50	$ -	$ 28,50	$ -
2421200	MANTENIMIENTO EQUIPO INFORMATICO	$ 1.494,73	$ -	$ 1.694,44	$ -	$ 199,71	$ -
2421500	FRANQUEOS Y ENCOMIENDAS	$ 2.103,28	$ -	$ 2.380,62	$ -	$ 277,34	$ -
2421900	HONORARIOS PROFESIONALES	$ 13.420,00	$ -	$ 15.448,60	$ -	$ 2.028,60	$ -
2422100	IMPRENTA Y PAPELERIA	$ 3.531,96	$ -	$ 3.911,69	$ -	$ 379,72	$ -
2422700	GASTOS DE OFICINA	$ 10.470,45	$ 1.797,42	$ 11.862,93	$ 2.067,03	$ 1.392,48	$ 269,61
2422800	ESCRIBANIA	$ 340,00	$ -	$ 376,60	$ -	$ 36,60	$ -
2422900	GASTOS VARIOS	$ 2.515,60	$ -	$ 2.999,60	$ -	$ 484,00	$ -
2424600	SEGUROS	$ 8.151,63	$ -	$ 9.385,63	$ -	$ 1.232,00	$ -
2424800	DEPRECIACION RODADOS	$ 32.409,04	$ -	$ 32.409,04	$ -	$ -	$ -
2424900	DEPRECIACION MAQUINARIAS	$ 33.171,81	$ -	$ 33.171,81	$ -	$ -	$ -
2425000	DEPRECIACION INSTALACIONES	$ 3.958,31	$ -	$ 3.958,31	$ -	$ -	$ -
2425100	DEPRECIACION MUEBLES Y UTILES	$ 3.400,17	$ -	$ 3.400,17	$ -	$ -	$ -
2425300	SELLADOS	$ 2.754,00	$ -	$ 2.796,71	$ -	$ 42,71	$ -
2425700	IMPUESTO A LOS CREDITOS BANCARIOS	$ 27.694,24	$ 9.416,04	$ 27.694,24	$ 9.416,04	$ -	$ -
2425800	IMPUESTO A LOS DEBITOS BANCARIOS	$ 27.586,05	$ -	$ 27.586,05	$ -	$ -	$ -
2426000	VIATICOS Y MOVILIDAD	$ 3.474,17	$ -	$ 3.871,26	$ -	$ 397,09	$ -
2435100	COMISIONES VENTA DE SEMILLA	$ 1.084,87	$ -	$ 1.197,22	$ -	$ 112,35	$ -
2435900	DESCUENTOS OTORGADOS	$ 396,80	$ -	$ 438,61	$ -	$ 41,81	$ -
2437000	COMISIONES COMPRA DE HACIENDA	$ 119.541,23	$ -	$ 131.810,44	$ -	$ 12.269,21	$ -
2440400	INTERESES RESARCITORIOS	$ 578,46	$ -	$ 578,46	$ -	$ -	$ -
2442100	INTERESES PERDIDOS	$ 4.434,90	$ -	$ 5.846,75	$ -	$ 1.411,85	$ -
2442200	INTERESES	$ 11,88	$ -	$ 12,24	$ -	$ 0,36	$ -
2442300	INTERESES FINANCIEROS	$ 49.424,64	$ -	$ 56.068,25	$ -	$ 6.643,61	$ -
2443000	COMISIONES BANCARIAS	$ 5.632,18	$ -	$ 5.960,29	$ -	$ 328,11	$ -
2443500	MANTENIMIENTO DE CUENTA	$ 548,40	$ -	$ 548,40	$ -	$ -	$ -
2444300	INTERESES RES. MORATORIA LEY 6813/7	$ 307,35	$ -	$ 307,35	$ -	$ -	$ -
2444400	INTERESES RES. GANANCIAS 2006	$ 1.032,24	$ -	$ 1.063,21	$ -	$ 30,97	$ -
2445000	INTERESES BANCARIOS	$ 27.896,17	$ -	$ 30.492,31	$ -	$ 2.596,14	$ -
2446600	GASTOS BANCARIOS	$ 964,44	$ -	$ 964,44	$ -	$ -	$ -
2447000	INTERESES PUNITORIOS BANCO	$ 268,92	$ -	$ 268,92	$ -	$ -	$ -
2449500	CONTRIBUCION UNICA	$ 0,76	$ -	$ 0,78	$ -	$ 0,02	$ -
Total general		$ 6.446.529,20	$ 6.396.688,79	$ 7.188.471,83	$ 7.188.487,66	$ 738.942,63	$ 788.848,76

COSTOS POR FUNCIONES AGROFOOD 2007

INFORME 1		Datos	
		CENTRO DE COSTO	% COSTO
	PRODUCCION	$ 5.802.057,22	90,57%
	COMERCIALIZACION	$ 267.841,45	4,18%
	ADMINISTRACION	$ 245.120,08	3,83%
	FINANCIACION	$ 91.100,34	1,42%
	Total general	**$ 6.406.119,09**	**100,00%**

		Datos	
	CUENTA DE COSTOS	CENTRO DE COSTO	% COSTO
PRODUCCION	COMPRA DE GANADO VACUNO	$ 4.502.008,48	70,28%
	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - GLUTEN FEED	$ 334.851,63	5,23%
	REPUESTOS Y REPARACIONES	$ 126.864,26	1,98%
	COMBUSTIBLES Y LUBRICANTES	$ 118.391,19	1,85%
	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - PELLET DE SOJA	$ 89.461,22	1,40%
	SUELDOS Y JORNALES	$ 76.675,87	1,20%
	COMPRA DE SEMILLA DE ALGODÓN PARA FORRAJE	$ 68.558,61	1,07%
	GASTOS GENERALES DE EXPLOTACION	$ 42.740,62	0,67%
	SANIDAD HACIENDA	$ 39.900,92	0,62%
	COSTO DE CULTIVO ALFALFA	$ 35.272,00	0,55%
	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - CASCARILLA	$ 33.509,90	0,52%
	DEPRECIACION MAQUINARIAS	$ 33.171,81	0,52%
	DEPRECIACION RODADOS	$ 32.409,04	0,51%
	COMPRA DE PELLETS DE SOJA	$ 31.004,39	0,48%
	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - MAIZ	$ 25.645,60	0,40%
	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - UREA	$ 24.958,66	0,39%
	CARGAS SOCIALES	$ 23.731,20	0,37%
	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - SORGO	$ 16.282,60	0,25%
	GASTOS SENASA	$ 14.702,85	0,23%
	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - CONCHILA	$ 14.422,84	0,23%
	COMPRA DE PELLET DE TRIGO	$ 14.411,96	0,22%
	INDEMNIZACIONES	$ 14.000,00	0,22%
	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - REBOCILLO	$ 13.574,78	0,21%
	COMPRA DE SEMILLA DE ALFALFA	$ 10.180,20	0,16%
	SEMILLA DE MAIZ PARA SIEMBRA	$ 9.112,00	0,14%
	AGROQUIMICOS Y FERTILIZANTES	$ 8.416,22	0,13%
	COMPRA DE AGROQUIMICOS Y FERTILIZANTES	$ 8.377,80	0,13%
	ENERGIA ELECTRICA	$ 7.910,91	0,12%
	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA ALFALFA	$ 6.465,00	0,10%
	ARRENDAMIENTO RURAL	$ 6.100,00	0,10%
	FLETE ALIMENTO HACIENDA	$ 4.878,48	0,08%
	DEPRECIACION INSTALACIONES	$ 3.958,31	0,06%
	DEPRECIACION MUEBLES Y UTILES	$ 3.400,17	0,05%
	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - NUCLEO	$ 3.398,70	0,05%
	COMPRA DE ALIMENTO HACIENDA - SAL	$ 3.004,00	0,05%
	LABORATORIO	$ 305,00	0,00%

Total PRODUCCION		**$**	**5.802.057,22**	**90,57%**
COMERCIALIZACION	COMISIONES COMPRA DE HACIENDA	$	119.541,23	1,87%
	FLETE HACIENDA	$	80.468,34	1,26%
	GASTOS DE FERIA	$	52.802,92	0,82%
	FLETES VARIOS	$	10.073,12	0,16%
	VIATICOS Y MOVILIDAD	$	3.474,17	0,05%
	COMISIONES VENTA DE SEMILLA	$	1.084,87	0,02%
	DESCUENTOS OTORGADOS	$	396,80	0,01%
Total COMERCIALIZACION		**$**	**267.841,45**	**4,18%**
ADMINISTRACION	IMPUESTO A LAS GANANCIAS	$	130.589,98	2,04%
	IMPUESTO A LOS DEBITOS BANCARIOS	$	27.586,05	0,43%
	TELEFONIA CELULAR	$	21.126,57	0,33%
	IMPUESTO A LOS CREDITOS BANCARIOS	$	18.278,20	0,29%
	HONORARIOS PROFESIONALES	$	13.420,00	0,21%
	GASTOS DE OFICINA	$	8.673,03	0,14%
	SEGUROS	$	8.151,63	0,13%
	IMPRENTA Y PAPELERIA	$	3.531,96	0,06%
	SELLADOS	$	2.754,00	0,04%
	GASTOS VARIOS	$	2.515,60	0,04%
	CERTIFICACION BALANCE	$	2.300,00	0,04%
	FRANQUEOS Y ENCOMIENDAS	$	2.103,28	0,03%
	MANTENIMIENTO EQUIPO INFORMATICO	$	1.494,73	0,02%
	SERVICIO DE INTERNET	$	1.090,87	0,02%
	CERTIFICACIONES	$	950,00	0,01%
	ESCRIBANIA	$	340,00	0,01%
	TELEFONIA FIJA	$	214,18	0,00%
Total ADMINISTRACION		**$**	**245.120,08**	**3,83%**
FINANCIACION	INTERESES FINANCIEROS	$	49.424,64	0,77%
	INTERESES BANCARIOS	$	27.896,17	0,44%
	COMISIONES BANCARIAS	$	5.632,18	0,09%
	INTERESES PERDIDOS	$	4.434,90	0,07%
	INTERESES RES. GANANCIAS 2006	$	1.032,24	0,02%
	GASTOS BANCARIOS	$	964,44	0,02%
	INTERESES RESARCITORIOS	$	578,46	0,01%
	MANTENIMIENTO DE CUENTA	$	548,40	0,01%
	INTERESES RES. MORATORIA LEY 6813/7	$	307,35	0,00%
	INTERESES PUNITORIOS BANCO	$	268,92	0,00%
	INTERESES	$	11,88	0,00%
	CONTRIBUCION UNICA	$	0,76	0,00%
Total FINANCIACION		**$**	**91.100,34**	**1,42%**
Total general		**$**	**6.406.119,09**	**100,00%**

RATIOS FINANCIEROS AGROFOOD SRL 2007

Liquidez

Detalle	2007	2006
Capital de trabajo	$ 2.774.070,84	$ 954.454,56
Capital de trabajo neto	$ 2.367.191,30	$ 36.346,63
Ratio corriente	$ 6,82	$ 1,04
Prueba acida	$ 4,01	$ 0,20
Relevancia Activo Corriente	86,13%	80,41%

Actividad

Detalle	2007	
Rotacion Cuentas a cobrar	11,71	44015,29
Periodo promedio de cobro	30,74	0,01
Rotacion de inventario	4,79	6,62
Periodo de rotacion de inventarios	75	54
Rotacion de cuentas por pagar	2,29	6,98
Periodo promedio de pago	157	52
Ciclo operativo	105,93	54,41
Ciclo de conversion de efectivo	-51,02	2,82
Rotacion de activos fijos	14,19	25,11
Rotacion de activos totales	1,97	4,92
Caja y Bancos / Ventas	0,12	0,00

Endeudamiento

Detalle	2007	
Grado de endeudamiento	$ 0,84	$ 0,84
Endeudamiento sobre patrimonio	$ 6,34	$ 6,39
Grado de propiedad	$ 0,16	$ 0,16

Rentabilidad

Detalle	2007	
Margen bruto	$ 0,14	$ 0,13
Margen neto	$ 0,06	$ 0,05
ROA	$ 1,23	$ 0,82
ROE	$ 0,71	$ 1,54

4. Área Disciplinar Impositivo

4.1. Tribunal fiscal de apelaciones provincial y la tutela jurisdiccional

Autoras: CRA. Luisa e. Argañaras, Becaria: Gabriela Gongora Oller

4.1.1. Resumen

El Tribunal fiscal, sea éste nacional o provincial, fue concebido para ejercer la tutela jurisdiccional, es decir garantizar al contribuyente una decisión fundada e independiente.

En el mensaje de propuesta de instalación de un Tribunal Fiscal de la Nación que se remite al congreso nacional (6/11/1959) se menciona un doble objetivo: asegurar por un lado, la mejor manera posible de defensa del contribuyente, y por el otro, aliviar a la Dirección de las tareas de juzgador administrativo, de forma tal que esta concentrara la totalidad de los esfuerzos en mejorar la recaudación.

Objetivos que se cumplieron a lo largo de las tareas llevadas adelante por este Tribunal a lo largo de más de 50 años desde su creación.

Su funcionamiento desde el pleno inicio de los años sesenta (L.15265 B.O. 27/01/60) ha brindado a los contribuyentes la certeza de someter cuestiones impositivas primero, y luego también Aduaneras, a un órgano de criterio independiente, no obstante hallarse éste en la órbita del Poder Ejecutivo Nacional.

4.1.2. Antecedentes del tema de investigación propuesto

Definición del problema a investigar El Tribunal Fiscal de la Nación es un organismo enmarcado dentro del Poder Ejecutivo, con funciones jurisdiccionales destinadas a resolver las controversias que se plantean entre los contribuyentes, responsables y demás sancionados, y la A.F.I.P., en lo que hace a su conformación por la Dirección General Impositiva (D.G.I.) y la Dirección General de Aduanas (D.G.A.), ya que no es competente respecto a las resoluciones dictadas por la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social.

Es un ente autárquico e independiente, que goza de total imparcialidad (no lo obligan normas interpretativas emanadas de AFIP o de algún Ministerio).

La falta de implementación de los tribunales fiscales de apelaciones en algunas provincias, y en otras la existencia de dicho tribunal, pero la falta de funcionamiento, conlleva a obtener por parte del administrado una resolución administrativa con falta total de independencia en las decisiones que se toman cuando existe litigios entre el contribuyente y la administración provincial ya que la decisión de autoridad competente plasmada en un acto administrativo proviene de un órgano dependiente del Poder Ejecutivo Provincial, como los es la administración provincial, y el organismo jerárquico superior que revisa la actuación anterior también lo es, quedando excluida por lo tanto la mentada independencia de criterio.

Si se lograra la puesta en funcionamiento del mencionado Tribunal podría parecer que tampoco se estaría cumpliendo con la independencia de criterio, por ser este también parte del P.E. Sin embargo, la finalidad de su creación debería ser al igual que lo es a nivel nacional: la de actuar como magistratura técnica colegiada, para dirimir las controversias que se suscitan entre los administrados y la administración dentro de la órbita de su competencia sin subordinación a normas o directrices de superioridad jerárquica alguna, a petición del presunto lesionado por la pretensión administrativa y al cabo de un proceso de conocimiento que reconoce iguales derechos a la administración y al particular en cuanto a la defensa y prueba de sus pretensiones.

Estado actual del Problema

En nuestro país como en la mayor parte del derecho comparado, rige el denominado sistema de jurisdicción atribuida a tribunales administrativos con necesaria revisión por órganos del poder judicial, es decir un tribunal dentro del poder ejecutivo, pero separado del ejercicio de la administración activa, de forma tal que se asegure una total independencia de ésta.

Su imparcialidad radica en que debe pronunciar lo que corresponda por derecho en el caso particular, por virtud de decisión propia.

La Corte Suprema avaló con su doctrina la constitucionalidad de los tribunales administrativos siempre y cuando:

- Sean creados por Ley;
- Se garantice su independencia e imparcialidad;
- Se les reconozca a los litigantes el derecho a interponer un recurso ante los tribunales dependientes del poder judicial contra las resoluciones de dichos tribunales administrativos (supeditadas esas resoluciones aun “control judicial suficiente”); y
- Se negase a los tribunales administrativos la posibilidad de dictar resoluciones finales en cuanto a los hechos y el derecho controvertido.

En la actualidad estos tribunales han sido creados por ley en varias jurisdicciones provinciales como nuestra Pcia. Santiago del Estero, pero aún no se ha puesto en funcionamiento. Mientras que otras Pcias. si lo han hecho, también es dable destacar que hay provincias que ni siquiera tiene la ley de creación de dichas instituciones.

En lo relativo a la conveniencia de instituir un tribunal de este tipo son varios los argumentos a favor de su creación y puesta en funcionamiento que ya fueron evidenciados anteriormente (Independencia en las decisiones y alivio de tareas a la administración fiscal).

Importancia de estudiar o resolver el problema planteado

Por los motivos detallados más arriba es importante y urgente la necesidad de poner en funcionamiento en nuestra provincia esta importante institución.

Y es a partir de allí que se agilizará la resolución de las controversias de la relación fisco – contribuyente, aliviando las tareas que lleva actualmente la DGR en cuanto se refiere a la resolución de cuestiones sometidas a su decisión.

Hipotesis de trabajo

La falta de funcionamiento en nuestra provincia de este importante Organismo trae aparejada que el contribuyente desista de seguir adelante con el litigio por prejuzgar que el resultado no será favorable. O bien que las respuestas no sean las esperadas por las razones más arriba expuestas, por lo tanto, se está privando así mismo de ejercer la garantía Constitucional de acceder al debido Proceso y acatando a disgusto lo resuelto unilateralmente por el fisco.

Para fundamentar esta hipótesis se realizará una investigación tendiente a demostrar la relevancia de la puesta en funcionamiento de esta Institución.

4.1.3. Objetivos del proyecto

Objetivos generales

- Identificar las causas que desincentivaron la puesta en funcionamiento del Tribunal Fiscal en la Provincia.
- Proponer acciones que fomenten la puesta en marcha de dicho Organismo.

Objetivos específicos

- Analizar detalladamente la normativa que dio nacimiento a esta Institución.
- Enunciar las ventajas que se obtendría tanto para el contribuyente y la administración la puesta en funcionamiento del Tribunal.
- Sugerir la creación de un reglamento interno de procedimientos del Tribunal Fiscal.

4.1.4. Plan de trabajo general

El plan de trabajo se encuentra organizado a partir de 4 tareas básicas que se exponen a continuación con las actividades que incluyen:

1. Introducción al campo - tema y planteamiento del problema

- Búsqueda y revisión de material bibliográfico.
- Primer acercamiento al campo.
- Primer bosquejo de marco conceptual.
- Redacción de la primera versión del proyecto de investigación.

2. Trabajo de campo

- Establecimiento de vínculo y negociaciones con los participantes.
- Planeación colectiva del proyecto Inv.
- Realización de las actividades propuestas.
- Registro y escritura reflexiva sobre la experiencia de campo.

3. Análisis y discusión de resultados

- Primera redacción del reporte/narrativa de investigación a partir de los ejes de análisis.
- Puesta en común y discusión de reporte/narrativa al interior del equipo.
- Redacción final del reporte/narrativa de investigación.

4. Redacción final y presentación del Trabajo

A continuación, se presenta el cronograma de las actividades que se pretenden realizar y el período de tiempo estimado para ellas.

		2018		
		Agosto	Septiembre	Octubre
INTRODUCCION AL CAMPO-TEMA	Revisión Bibliográfica	X		
	Acercamiento al Campo	X		
	Elaboración proyecto tesis	X		
TRABAJO DE CAMPO	Constitución del equipo		X	
	Identificación de necesidades y problemas		X	
	Planificación de acciones y actividades		X	
	Ejecución de las acciones y actividades		X	
	Evaluación del proceso		X	
	Diario de campo		X	
ANALISIS Y RESULTADOS	Redacción de reporte/narrativa			X
	Discusión de narrativa con el equipo			X
	Redacción Trabajo final			X

Metodologías y técnicas a emplear

En primer lugar, se realizará una selección de libros, artículos y antecedentes del tema, es decir se hará una exploración bibliográfica, ya sea en soporte papel o via Internet. Se llevará adelante encuestas/entrevistas a sujetos idóneos y relacionados con el tema para obtener una idea más aproximada sobre la hipótesis de trabajo y

la posible solución al problema planteado.

Resultados esperados y su impacto

La puesta en funcionamiento de este Tribunal traerá aparejado mayor confianza en los ciudadanos respecto a que sus derechos, como el derecho a la Propiedad, estarán garantizados como lo prevé la Carta magna. Con lo cual habrá mayores tareas que se trasladará a la esfera del Tribunal Fiscal aliviando las pertinentes del Organismo recaudador. Esto tendrá un impacto social que redundará en beneficio de todos tanto Administración como administrados.

Formas de comunicación y transferencia que se arbitrarán desde el proyecto para difundir la tarea

La producción académica se difundirá en la página de la Universidad Católica de Santiago del Estero, Facultad de Ciencias Económicas (www.ucse.edu.ar)

Será material de estudio en la obligación académica Tributos Provinciales de la carrera de Contador Público de la Universidad Católica de Santiago del Estero Y será base de futuros proyectos de investigación sobre la problemática planteada en esta oportunidad.

4.1.5. Bibliografía

NORMATIVA LEGAL

- L.11683 TO 1998
- Ley 15.265, B.O. 23/01/1960
- Acordada AA – 840, TFN, 22/12/1993
- L.6792 BO 26/12/2005

LIBROS

- "EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO" ALTAMIRANO, ALEJANDRO, COORDINADOR, EDITORIAL ÁBACO DE RODOLFO DEPALMA, BUENOS AIRES, SEPTIEMBRE 2003.
- "TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION 40AÑOS", ASOCIACION ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES, AUTORES VARIOS, EDITORIAL SIPNOSIS, BUENOS AIRES, SEPTIEMBRE DE 2000
- ASOCIACIÓN ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES, "75° ANIVERSARIO DE LA LEY N° 11683", EDITORIAL EDICON, BUENOS AIRES 2008.

- CELDEIRO, CARLOS; GADEA MARIA DE LOS ÁNGELES; IMIRIZALDU, JUAN JOSÉ, "PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO" LEY 11683 –DEC. 618/97, EDITORIAL ERREPAR, BUENOS AIRES 2012

ARTS. DE DOCTRINA

- IRIDE ISABEL MARÍA GRILLO2004, "el Derecho a la Tutela Judicial efectiva" www.saij.jus.gov.ar Id SAIJ: DACF040088
- Dr. Rubiolo, Nicolás, Facpce Centro de estudios científicos y técnicos (cecyt), "Informe Nº 19 área tributaria competencia del tribunal fiscal de la nación en materia impositiva"
- Gatas, Nicolás Martín "Tribunales Fiscales Locales", trabajo final, especialización en tributación.
- Valeria Dalesandro, "Problemáticas actuales y nuevas fronteras de los medios de impugnación nacionales e internacionales", El derecho diario de doctrina y Jurisprudencia.
- "El Tribunal Fiscal de la Nación, Características Generales", tu espacio jurídico, revista jurídica online, 12 de diciembre de 2014

4.1.6. Recursos

Miembros del equipo de investigación de cátedra
Un (1) responsable del proyecto
Un (1) becario

Antecedentes informe sobre rendimiento académico de los alumnos que integran el proyecto
La alumna becaria será María Gabriela Góngora Oller, DNI 40. 049.829 de la carrera de Contador Público. Tiene 23 aprobadas y 1 regular. Su promedio general en la carrera es de 8,04.

En la obligación académica Tributos Provinciales su calificación es distinguido (9).

Función de los miembros:

- Responsable: bosquejo del marco conceptual, planeación colectiva del proyecto, realización de actividades, elaboración del proyecto y presentación del trabajo, conclusiones
- Becario: búsqueda del material bibliográfico y acercamiento al campo de estudio

Otros materiales
Financiamiento: Facultad de Ciencias Económicas

4.1.7. Introducción

Importancia de los Tribunales Fiscales Nacionales y Provinciales

Es por todos conocidos que el Estado ostenta un doble carácter, por un lado, como titular de la potestad tributaria, a través de la cual tiene la facultad de imponer coactivamente contribuciones, para luego enmarcarse como uno de los extremos de la relación Jurídica tributaria, la cual se asienta en el derecho y no en el poder.

A esta relación se la ha definido de la siguiente manera; "la relación jurídico tributaria es una relación de coordinación y no de subordinación, constituida no entre el Estado y el particular, sino entre la administración y el particular. El acreedor del tributo, sujeto activo de la relación jurídica tributaria, es la administración fiscal. Ésta, actuaría, pues, como Estado Administrador en contraposición a Estado-Legislador y Estado-Juez. En esta actuación como acreedor, el Estado-Administrador se encuentra con respecto al contribuyente en un plano de absoluta igualdad. Los derechos y obligaciones de cada una de las partes se hallan establecidos únicamente por Ley, y sus discrepancias deben ser resueltas por órganos jurisdiccionales"

De esta relación surgen derechos y obligaciones para ambas partes garantizando al particular la tutela jurisdiccional, que Para Valdés Costa; "ésta no se concibe sin la vigencia de los principio procesales de la igualdad de las partes en el proceso, mediante iguales posibilidades de alegación y defensa ante un juez ajeno a las partes"

La importancia de este tribunal radica en el rol que cumple el Organismo en el procedimiento tributario y en la especie en el contencioso tributario.

La Dra. García Vizcaíno dice al respecto que: "el Tribunal Fiscal de la Nación es un organismo jurisdiccional que se encuentra en la esfera del poder ejecutivo, cuya finalidad es la protección de los contribuyentes, responsables y sancionados frente a la dirección general impositiva y a la administración general de Aduanas. Constituye un freno para cualquier posible desborde del personal de fiscalización de estos entes, porque para recurrir ante el tribunal no es menester el previo pago de la suma intimada. El TFN dirime con imparcialidad las contiendas entre los particulares y los Organismos recaudadores (DGI y ANA) atento a que sus integrantes actúan con independencia puestas de manifiesto por las garantías de estabilidad e inamovilidad reconocidas por la Ley". Continúa resaltando que ". . . tiene como peculiaridades procesales el impulso de oficio, la investigación de la verdad real, tanto en materia tributaria como infraccional, y la consecuente decisión independiente de lo alegado por las partes; la división de las salas con competencia impositiva y con competencia aduanera que redunda en una mayor especialización de sus integrantes"

Como podrá observarse el procedimiento ante este Tribunal contiene principios del procedimiento administrativo como el impulso procesal de oficio y descubrimiento de la verdad material, ello en virtud de ser un Organismo Administrativo, cuya

actividad está centrada en el control de los actos propios de la administración.

Por todo lo descripto más arriba éste Tribunal ha ido ocupando cada vez más un lugar de relevancia en el derecho tributario. En suma, el impulso procesal de oficio, la libre investigación de la verdad material, la inexigibilidad del precio del pago de la suma en discusión, la especialidad y la división del conocimiento tanto en materia impositiva como aduanera de quienes resuelven los conflictos planteados entre los contribuyentes y la autoridad tributaria, son solo algunas de las notas propias que exteriorizan la importancia del Tribunal Fiscal de la Nación.

4.1.8. Breve historia del Tribunal fiscal de la Nación

El tribunal fiscal de la Nación fue creado por ley 15265 promulgada el 14 de enero de 1960 y publicada el 27 del mismo mes.

La incursión del tribunal fiscal de la Nación en el ordenamiento jurídico normativo del procedimiento tributario-L. 11683 B.O. 12/01/1933- se produjo a casi 30 años después de su entrada en vigencia.

Tuvo su origen en una iniciativa que llevó a formar una comisión de expertos para proponer su estructura y funciones. Dicha comisión fue calificada por el PEN en su mensaje de elevación del proyecto al congreso, como "de noble inspiración patriótica prestada con absoluta desinterés personal".

La iniciativa del PE contó, con antecedentes doctrinarios de gran importancia que aconsejaron su creación y recomendaron la independencia de los tribunales en lo contencioso tributario respecto del poder ejecutivo señalando, que "de no estar ubicados en el Poder Judicial, esa independencia debe ser la misma que se asegura a los órganos de este Poder".

Como señala Reig. Enrique citando a Tarsitano. . . "que existió en nuestro país un antecedente el 19 de enero de 1932 se creaba junto a otros impuestos la Ley del impuesto a los réditos, la cual contenía una norma de trascendencia en el aspecto procesal y por cierto novedosa. Se refería al Art. 26 de esa norma que disponía la creación de un tribunal administrativo, compuesto de tres miembros inamovibles, como los jueces, designados por el PE con acuerdo del senado y cuyos fundamentos eran aportar una reforma de trascendencia en las prácticas tributarias. Ya que o es posible continua diciendo el autor que un impuesto como el de los réditos, siga el Fisco siendo juez y parte en los conflictos que se suscitasen con los contribuyentes".

Reforzaron la necesidad de estos tribunales otros autores tales como Giuliani Fonrouge quien señala como anomalías del régimen vigente, la discrecionalidad de la autoridad fiscal, la ausencia de normas sobre medios de prueba y diligencias procesales, la falta de garantía para el contribuyente y la carencia de recursos ante una autoridad administrativa superior.

En su origen el Tribunal estuvo constituido, conforme a la ley de su creación N° 15265, por un presidente y cinco vocales , esta composición se fue modificando a lo largo de los años hasta llegar al año 1978 y por ley 21858 (B.O 23/08/1978) , llevó el número de miembros del tribunal hasta su composición actual, elevándolo a 21 vocales y dividiéndolo en siete salas, de las cuales cuatro con competencia impositiva, integradas por dos abogados y un contador público, y las tres restantes, cada una de ellas, por tres abogados, con competencia exclusivamente aduanera, disponiéndose que el secretario que asiste a cada vocal debe tener título de abogado o contador. En cuanto a la designación del presidente debe efectuarla el poder Ejecutivo y durará dos años, sin perjuicio de poder ser renovada, mientras que la vice presidencia se dispone sea desempeñada por el vocal más antiguo recompetencia distinta a la del presidente. Finalmente el decreto 1684/93 (B.O. 17/8/93) elevó a tres años la duración el mandato del presidente

En resumen: El TFN Fue creado por la Ley 15.265, (B.O 27/01/1960), con el objetivo de satisfacer la necesidad de revisión de las decisiones de la Administración Federal de Ingresos Públicos por un órgano especializado ajeno al ente recaudador, satisfaciendo la eficaz protección de los derechos de los administrados y procurando una recaudación ajustada al principio de legalidad. Asimismo se buscaba aliviar a la D.G.I./D.G.A. en las tareas de juzgador administrativo, concentrando el esfuerzo en la función recaudadora. De esta manera se pretendía lograr mayor transparencia en el proceso de reclamo administrativo ya que, con anterioridad a la creación del TFN, sólo existían en el procedimiento tributario los recursos administrativos planteados ante la propia Administración Tributaria. Estos recursos eran resueltos por ella, con lo cual, los planteos formulados por los administrados no tenían mayores posibilidades de prosperar. El establecimiento del T.F.N. se ha inspirado en la Tax Court de los Estados Unidos, que es un tribunal que conoce sobre las decisiones de la Administración General de Impuestos y funciona como un verdadero tribunal de justicia, con todas las garantías como tal, pero considerado por la ley como un órgano administrativo.

Comenzó su funcionamiento el 28 de abril de 1960 y el 12 de julio dictaba su primera sentencia.Tiene su sede en la Capital Federal, situada en Julio A. Roca 651, piso 7°. Además, el T.F.N. cumple con una valiosa función de interpretación de las normas tributarias y de creación jurisprudencial, avalada por la especialización de sus miembros. Salvo algunas disposiciones formales, existe uniformidad en el trámite de procedimiento ante el T.F.N. en las causas impositivas y aduaneras.

Rasgos característicos del organismo

- Autarquía: según lo dispone el art. 154 de la Ley de Procedimiento Tributario (11.683), el organismo goza de autarquía financiera y administrativa. Esto es, que tiene la facultad de administrar los fondos asignados por las partidas presupuestarias correspondientes.

- Reglamentación del procedimiento: El propio Tribunal dictará las reglas de procedimiento referentes a la sustanciación de las causas en las que sea competente, complementando a las ya establecidas en la Ley de Procedimiento Tributario. Su propósito es otorgar al proceso mayor rapidez y eficacia, facultándose a su Presidente para que dicte las normas complementarias que correspondan para unificar trámites procesales y cuestiones administrativas. Esta reglamentación se encuentra delineada en el Reglamento de Procedimiento del T.F.N. (R.P.T.F.N.).
- Facultades jurisdiccionales:
    1. Impulsar de oficio el procedimiento,
    2. Aplicar sanciones procesales,
    3. Llamar a audiencia por medio de los vocales,
    4. Convocar audiencia pública para la vista de la causa,
    5. De requerir a DGI o DGA informes,
    6. De declarar, en el caso concreto, que la interpretación ministerial o administrativa aplicada no se ajusta a la ley interpretada,
    7. De dictar Plenario: Consiste en la reunión de todos los miembros del Tribunal que se convoca en situaciones excepcionales. Por ejemplo; cuando el número, similitud y concomitancia de causas a resolver haga necesario dilucidar cuestiones de derecho comunes a todas ellas; cuando una misma cuestión de derecho haya sido objeto de pronunciamientos distintos por parte de las diferentes salas; por acumulación de expedientes; o por cuestiones de orden interno,
    8. De practicar en la sentencia la liquidación del tributo, accesorios y multa,
    9. De dictar medidas cautelares,
    10. De graduar la pena,
    11. De formular la denuncia penal pertinente ante el conocimiento de un delito,
    12. De tener por cancelada la multa o la deuda tributaria y accesorios.
    13. De buscar la verdad material más allá del planteo de las partes, para lo cual posee la herramienta de las medidas para mejor proveer que pueden disponerse en cualquier momento de la causa hasta el dictado de la sentencia definitiva.

Jurisdicción y Competencia

Hay una interrelación entre ambos conceptos, el término jurisdicción se utiliza para indicar indistintamente la autoridad o poder que el Estado ejerce sobre sus habitantes y la capacidad de un juez para entender en la resolución de conflictos o causas extra contenciosas.

Por lo tanto la competencia, ya se reputa como una medida concreta de la jurisdicción, es decir es la limitación de de la autoridad para ejercer jurisdicción en una determinada situación, en otras palabras es la medida de la jurisdicción.

A su vez podemos hablar de competencia en razón de la materia, éste seria uno de los criterios objetivos de atribuir competencia y consiste en considerar la naturaleza jurídica de las cuestiones debatidas en el proceso.

En razón del territorio, la competencia que se asigna en razón del territorio se refiere al ámbito espacial al cual debe circunscribirse el órgano jurisdiccional y la competencia en función del monto y del grado.

Para analizar la competencia del tribunal fiscal se hace necesario previamente distinguir su jurisdicción que está dada por sus integrantes designados por el propio PEN, quienes son los que ejercen, lo que habitualmente se conoce como función jurisdiccional de la actividad administrativa.

Dentro de las clasificaciones señaladas de competencia surge la territorial, de la lectura Art. 145 de la l. 11683 se desprende que el tribunal tiene la sede en la ciudad de Buenos Aires, pero su competencia se extiende a todo el territorio nacional, La función es válida en todo el país, puesto que hallándose en la órbita del Poder Ejecutivo Nacional, decidirá sobre cuestiones impositivas y aduaneras en todo el territorio de la República.

En relación a la competencia de grado, la misma nace en forma optativa con la apelación de las resoluciones determinativas del fisco, brindando una revisión inmediata sobre la actuación del fisco.

De esta manera opera como tribunal de segunda instancia en el ámbito administrativo pudiendo ser revisada sus decisiones por la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal. Dicho de otra manera puede sostenerse que el Tribunal Fiscal tiene competencia para expedirse en conflictos de contenido tributario, una vez que se haya expedido el organismo recaudador –tanto en forma expresa o tácita- y en forma previa a que en dicha controversia pueda intervenir la Cámara Nacional de apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. Operando como primera instancia en la repeticiones por impuestos ingresados a requerimiento.

Competencia en razón del turno, tiene su razón de ser en establecer, para tribunales o jueces de igual competencia, una distribución equitativa de trabajo entre los mismos .

El TFN según Art. 151, prevé la distribución de expedientes mediante sorteo público, de modo que los expedientes sean adjudicados en forma uniforme entre los vocales, con lo cual esto no implicaría cuestiones de competencia sino, de distribución de tareas.

Competencia objetiva. En forma general el Art. 144 dispone que el TFN entenderá en los recursos que se interpongan con relación a los tributos y sanciones que aplica la AFIP-DGI, como así Tb. tendrá la competencia establecida en el Art. 4º del decreto 6692/63 en relación a los recursos que se interpongan por derechos, gravámenes, accesorios y sanciones que aplique la dirección general de aduanas.

Sin embargo la génesis de la competencia impositiva del TFN la encontraremos en los Arts. 159 y 165 de la L. 11683 donde se indican las limitaciones en función de la materia (naturaleza jurídica de las cuestiones debatidas) y cuantitativas (en función del monto. Los supuestos en los cuales se habilita la competencia material del tribunal fiscal de la nación son básicamente, cinco, a saber:

- Apelación de actos administrativos de AFIP que determinan tributos y sus accesorios o ajusten quebrantos por un monto superior a $25.000 o $50.000 respectivamente.
- Apelación de actos que impongan multas o sanciones por un monto superior a $25.000.
- Apelaciones contra resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de impuestos
- Recursos por retardos en las causas planteadas ante AFIP en materia de repeticiones y
- Los recursos de amparo por mora de la Administración Tributaria.

Incompetencia

Esta competencia/incompetencia será analizada a la hora de presentar la acción o recurso pertinente, el vocal instructor revisará, si prima facie, los elementos constitutivos de la pretensión del particular, conllevan un mínimo grado de vinculación con los elementos constitutivos de su competencia. Si se advirtiera un alejamiento evidente de alguno de ellos, se rechazará in límine, es decir, sin darle el pertinente traslado al fisco ; de la misma manera cuando el fisco oponga la excepción de incompetencia, el vocal instructor revisará los argumentos que plantea la autoridad fiscal si tienen consistencia suficiente para que permita poner en tela de juicio su aptitud de actuación.

Incompetencia Vs. Improcedencia Formal

Hablamos de incompetencia si por ejemplo ante él se promueva una demanda de la

que deba conocer otro tribunal, deberá declarar su incompetencia y remitir dicha demanda al tribunal competente, pero cuando se promueva ante él un juicio que resulta improcedente, por no estar dentro de los casos previstos para su conocimiento por el propio Tribunal Fiscal, ni esté el conocimiento de dicho juicio previsto para el conocimiento de otro tribunal, deberá estimarlo improcedente y desechar la demanda o sobreseer el juicio, pero por improcedencia del mismo. Es decir, si ante el Tribunal Fiscal se promueve un juicio de nulidad que no procede ante él ni ante otro tribunal, debe desechar por improcedencia.

LEGITIMACION PROCESAL

Un proceso necesita de una serie de requisitos previos para que la pretensión del demandante en un futuro pueda estimarse. En primer lugar el tribunal debe tener jurisdicción y competencia. En segundo lugar las partes deben tener capacidad para ser parte y capacidad procesal. Y, por último, el demandante y el demandado deben tener algún tipo de relación jurídica lo que se va a discutir en el proceso, a esto se le llama, tener ***legitimación procesal****.*

Por legitimación procesal activa se entiende la potestad legal para acudir al órgano jurisdiccional o instancia administrativa con la petición de que se inicie la tramitación de un juicio o del procedimiento respectivo. A esta legitimación se le conoce con el nombre de .ªd procesumz se produce cuando el derecho que se cuestionara en el juicio es ejercitado en el proceso por quien tiene aptitud para hacerlo valer, a diferencia de la legitimación .ªd causam"que implica tener la titularidad de ese derecho cuestionado en el juicio. La legitimación en el proceso se produce cuando la acción es ejercitada en el juicio por aquel que tiene aptitud para hacer valer el derecho que se cuestionara, bien porque se ostente como titular de ese derecho o bien porque cuente con la representación legal de dicho titular. La legitimación .ªd procesum.es requisito para la procedencia del juicio mientras que la .ªd causam"lo es para que se pronuncie sentencia favorable.

LEGITIMACIÓN PASIVA

Como ya hemos visto, la legitimación la ostenta quien comparezca en juicio siendo titular de la relación jurídica u objeto litigioso que se discute.

Si la legitimación activa la ostentaba el demandante, la legitimación pasiva, por pura lógica la ostentará el demandado.

Estará **legitimada pasivamente la persona o personas frente a los que se interponga la demanda**.

En otras palabras, tendrán legitimación pasiva quienes soporten las consecuencias de una posible sentencia estimatoria a lo pretendido por el demandante .

Si lo traemos al terreno tributario, por ejemplo un recurso de apelación tramitado por un contribuyente y presentado ante el Tribunal fiscal de apelaciones para que

este resuelva, se deberá analizar tanto la legitimación del órgano que resolverá la cuestión como la de la persona que presenta dicha Apelación, es decir, si ambos están legitimados, de no ser así el acto seria nulo.

La legitimación vincula a las partes con el objeto que se discute.

La legitimación dependerá de la coherencia entre la titularidad del derecho u objeto que se afirma como propio y las consecuencias jurídicas que se pretenden al acudir a la vía judicial para dirimir la discrepancia.

Será parte legítima entonces quien, además de tener relación con el objeto o derecho en conflicto, le afectan las consecuencias de la solución que se de a dicho conflicto La fundamentación se encuentra enmarcada en el derecho a la tutela judicial efectiva, sin que, en ningún caso pueda producirse la indefensión de la parte.

La necesidad de una efectiva tutela jurisdiccional en materia tributaria.

A efectos de fundamentar la hipótesis del trabajo, sobre la importancia de tener en funcionamiento un organismo que garantice el debido proceso y dicte sentencia con total independencia en sede administrativa, se desarrollara sobre la necesidad de una efectiva tutela jurisdiccional en materia tributaria

El derecho a la tutela jurisdiccional efectiva implica no sólo que las personas puedan recurrir a los órganos jurisdiccionales solicitando tutela de su derecho, sino que, además, asegura la expedición de sentencias justas y no arbitrarias

EL CONTENIDO DEL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA

Siguiendo un orden lógico y cronológico el contenido del derecho a la tutela judicial efectiva comprende en primer término, el derecho de acceso a la jurisdicción, es decir a ser parte en un proceso promoviendo la función jurisdiccional. Se trata de la instancia inicial del ejercicio del derecho en el que la protección debe ser fuerte ya que de él dependen las instancias posteriores.

Una de las manifestaciones concretas de este primer momento está dado por el deber de los jueces de posibilitar el acceso de las partes al juicio, sin restricciones irrazonables, y de interpretar con amplitud las leyes procesales en cuanto a la legitimación, pues el rechazo de la acción en virtud de una interpretación restrictiva o ritualista importa una vulneración al derecho a la tutela judicial efectiva.

El derecho a la doble instancia es otra de sus manifestaciones concretas, es decir a la posibilidad de revisión de las resoluciones judiciales, en cuanto a los hechos y el derecho aplicable, por parte de otro juez o tribunal superior al que las dictó.

El derecho a la doble instancia no debe ser, en principio, solo limitado al proceso penal, ya que la instancia única como regla, puede resultar incompatible con la prohibición de la arbitrariedad y la concentración del poder en un régimen democrático .

Y es precisamente el control judicial de la administración como garantía de la legalidad y la actuación el que se presenta como esa garantía requerida para la efectividad del estado de derecho. Solo la intervención previa de los órganos jurisdiccionales aparece como la garantía requerida para la efectividad del sistema constitucional. En realidad, por medio del control que realiza el juez sobre la actividad administrativa, el poder judicial solo se limita a controlar si el acto se ajusta a las normas constitucionales y legales, y en caso negativo se limitará a constatar su ilegitimidad, y por tanto, la inexistencia de fuerza ejecutoria.

El segundo momento en el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva está dado por el derecho a obtener una sentencia sobre el fondo de la cuestión, lo que no significa que la decisión sea favorable a la pretensión formulada.

Lo esencial aquí es que la resolución sea motivada y fundada, es decir razonable, congruente y justa, esta es una exigencia que deriva de la legitimación democrática del poder judicial y de la interdicción de la indefensión y la irracionalidad.

Finalmente el tercer momento que completa el contenido del derecho a la tutela judicial efectiva requiere que la resolución judicial se cumpla, de lo contrario el reconocimiento de derechos establecidos en ella será vano, una mera declaración de intenciones, con grave lesión a la seguridad jurídica.

La inseguridad Jurídica. A través de la función jurisdiccional el Estado da certeza a los conflictos o situaciones de incertidumbre o inseguridad que se producen en la sociedad. La certeza no significa necesariamente dar la razón a quien recurre al servicio, pero sí a recibir una respuesta razonable y oportuna. Y a que una vez definida la cuestión por el Poder Judicial, todo el aparato coactivo del Estado se ponga al servicio de su ejecución.

Cuando la administración de justicia fracasa, la seguridad jurídica es reemplazada por la irracionalidad y por la imprevisibilidad desapareciendo la confianza y colocando a los miembros de una sociedad, y a veces hasta al propio gobierno, en estado de indefensión.

Si Lo anteriormente expresado lo aplicamos al ámbito tributario, advertiremos que en el proceso tributario la autoridad administrativa es la que juzga y manda.

Es por ello que no puede apreciarse independencia en la situación y en la actuación de los funcionarios responsables de la recaudación tributaria quienes dependen inmediata y directamente de disposiciones y órdenes ministeriales, carente de autonomía y libertad en sus decisiones. Se trata de funcionarios que necesariamente responden a las órdenes impartidas y a los requerimientos presupuestarios del momento.

Sólo puede hablarse de jurisdicción cuando el órgano se encuentra fuera de la órbita de decisión de una de las partes del conflicto y sólo en él el contribuyente ha de hallar garantía de la eficacia de su derecho.

Finalmente para poner mayor énfasis en la necesidad de contar en la provincia de Santiago del estero con una Tutela efectiva, se cita la declaración de los miembros de la comunidad americana en el pacto de San José de Costa Rica al declarar que " toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro del plazo razonable„ por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad (. . .) para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier potro carácter.

4.1.9. Los Tribunales Fiscales de Provincias

Las ventajas de contar con un TF tanto para el contribuyente como para el fisco.

Antes de comenzar a desarrollar el tema del TF en relación a su accionar en las Pcias. Es necesario destacar su importancia en la relación Fisco - Contribuyente.

A fuerza de ser redundante en este tema, es menester recordar la ventajas que la existencia de este organismo implica para el contribuyente, ya que ha sido pensado como una pieza fundamental para asegurar el derecho de los contribuyentes de obtener, en el ámbito de la administración pública, certeza y celeridad, volcadas sus decisiones con absoluta imparcialidad, en cuanto al alcance y medida de las obligaciones tributarias.

A su vez, dada la característica destacable del Tribunal Fiscal de la Nación en la especialidad de sus miembros en el conocimiento técnico de la materia, pues los vocales son designados previo concurso de antecedentes que acrediten competencia en cuestiones impositivas o aduaneras, resulta otra nota distintiva, la referida a la composición del Tribunal, ya que en las salas con competencia impositiva, por imperio de lo dispuesto en el art. 146 de la ley, están integradas por 3 vocales, dos de los cuales son abogados y uno es contador público nacional. Tal acierto ha sido reconocido por la doctrina como el mayor logro para el pleno funcionamiento del Tribunal Fiscal, porque da respuesta integrada al unísono tanto en conceptos jurídicos como económicos a cada uno de los pronunciamientos del órgano, a la vez que, dada la complejidad de los sistemas tributarios que exige de los profesionales un alto grado de especialización, la integración mixta ha dado buenos frutos en el estudio interdisciplinario del fenómeno tributario. Sin embargo, no pasa inadvertida la incapacidad que poseen los miembros del Tribunal de declarar inconstitucionalidades de conformidad a la prohibición expresa que surge del art. 185 de la ley procedimental. A ello cabe agregar la imposibilidad de compeler el cumplimiento de sus decisiones en los supuestos en que ésta resulta desfavorable al Fisco, dado el carácter declarativo de la sentencia frente al Estado nacional, circunstancia ésta que obliga a los contribuyentes a recurrir a la justicia nacional por la vía de un proceso de ejecución, lo que implica—en definitiva— un dispendio jurisdiccional en desmedro de los administrados, quienes ven retardados el efectivo cumplimiento de sus derechos. No obstante, dadas las

ventajas comparativas que tiene el Tribunal Fiscal en cuanto a la sustanciación de los recursos por sobre el procedimiento de demanda contenciosa por ante la justicia nacional, lo que ha implicado acertadamente que los contribuyentes opten por la intervención de aquél, o por lo que sería propicio ampliar sus facultades jurisdiccionales, permitiendo la ejecución de sus propias sentencias. Ello, a fin de lograr una tutela jurisdiccional efectiva en materia tributaria, lo que parecería ser precisamente la intención del legislador en el dictado de la ley 15.265 de creación del citado tribunal .

También es conocido la supremacía que ejerce el Estado -sobre el contribuyente- como integrante de la relación jurídico y tributaria y el cambio que significo la intervención de este tribunal a partir de las sentencias que se pronunciaron en sentido contrario a la posición fiscal y que trajeron como consecuencia quejas por estas circunstancias sin analizar la razonabilidad de dichas sentencias.

Es por ello que se hizo evidente que estas actitudes no hacían más que fortalecer la existencia del tribunal fiscal, llamado a superar las desinteligencias entre el fisco y los contribuyentes.

Y es así que muchas sentencias en contra del fisco, llevo a éste a cambiar ciertas posturas sobre aspectos o temas que reiteradamente aplicaba según su criterio.

Retomando el asunto de las ventajas del funcionamiento de un Tribunal Fiscal se podría mencionar como otra ventaja, desde la mirada del Fisco, por cuanto sabe que su accionar será revisado/controlado oportunamente, derivándose de ello ciertas instrucciones internos que fijan pautas de actuación a los funcionarios del Fisco. Las instrucciones generales surgen de fallos de la corte o sentencias del Tribunal fiscal que obligan a dictar instrucciones generales como por ejemplo “Hermitage SA c/ poder ejecutivo Nacional Ministerio de Economía Obras y Servicios Públicos”, Instrucción general 2/2017.

Según disposición 1/97 las instrucciones las Instrucciones generales son actos internos de carácter resolutivo, de cumplimiento obligatorio para las dependencias y destinada a la aplicación en el desarrollo de tareas y funciones de la misma.

Al respecto la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha resuelto que si la instrucción favorece al contribuyente debe aplicarse.

Si bien ninguna de estas normativas deben considerarse fuentes de derecho, son de indudable cumplimiento obligatorio por parte de la DGI. En esa inteligencia la justicia nacional ha sentenciado de manera diversa según las sentencias del TFN o Cámara en que recaiga el litigio, pero la Corte Nacional ha sido categórica en orden a su aplicación obligatoria.

A) Las Provincias que lo tienen implementado y B) provincias que tiene legislado en sus Códigos Tributarios, pero no está implementado su funcionamiento.

PROVINCIA	NRO. LEY	CREADO	IMPLEMENTADO	COMPETENCIA	INCOMPETENCIA	
TUCUMÁN	LEY Nº 8121 Y SUS MODIFICATORIAS	SI	SI. Estaba previsto desde el año 1979, recién en Octubre del 2015 se decidió conformar el Tribunal.	**Art. 12:** El Tribunal Fiscal de Apelación, es un organismo Público Provincial, con autarquía jurídica y financiera, y se vinculará con el Poder Ejecutivo a través del Ministerio de Economía su actividad se financiará con fondos provenientes del Tesoro Provincial, y será competente para conocer: 1. De los recursos de apelación contra las resoluciones que dicte la Autoridad de Aplicación en los casos previstos en el Artículo 99. 2. De los recursos de apelación contra las resoluciones de la Autoridad de Aplicación que impongan multas o sanciones. 3. De los recursos de apelación y nulidad o apelación contra las resoluciones denegatorias de las reclamaciones de repetición de impuestos formuladas ante la Autoridad de Aplicación, y de las demandas de repetición entabladas directamente ante el Tribunal. **Art. 13:** También será competente el Tribunal Fiscal para atender los recursos que se enumeran en el artículo precedente originados en las municipalidades y comunas, cuando ellas se adhieran.	**Art. 15:** Los miembros del Tribunal no podrán ejercer el comercio, realizar actividades políticas o cualquier actividad profesional, salvo que se trate de la defensa de sus intereses personales, del cónyuge, de los hijos o de los padres, ni desempeñar empleos públicos o privados excepto la comisión de estudios o la docencia. Su retribución será igual a la de los jueces de las Cámaras de Apelaciones y la remuneración del personal que se desempeñe será la que fije el Tribunal Fiscal, según la estructura orgánica que apruebe.	**Art. 134:** Contra las resoluciones que dicte la Autoridad de Aplicación en los casos previstos en el artículo 99 y contra las que impongan multas, los sujetos pasivos o infractores podrán interponer –a su opción-, dentro de los quince (15) días de notificados, los siguientes recursos: 1. Recurso de reconsideración. 2. Recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, cuando fuese viable. El recurso del inciso 1. se interpondrá ante la Autoridad de Aplicación, mediante presentación directa de escrito o por correo en carta certificada con aviso especial de retorno; y el recurso del inciso 2. se comunicará a ella por los mismos medios.
BUENOS AIRES	LEY 7603 Y MODIFICACIONES POR LEY 7665, 7924, 9480 y 11796.	SI	SI. El Tribunal fue creado por Ley el 6 de Junio de 1956 y comenzó su actividad el 3 de Agosto del mismo año, siendo el primero de su especie en nuestro país.	**ARTÍCULO 115.** Contra las resoluciones de la Autoridad de Aplicación, que determinen gravámenes, impongan multas, liquiden intereses, rechacen repeticiones de impuestos o denieguen exenciones, el contribuyente o responsable podrá interponer dentro de los quince (15) días de notificado, en forma excluyente, uno de los siguientes recursos: a) Reconsideración ante la Autoridad de Aplicación. b) Apelación ante el Tribunal Fiscal, en aquellos casos en que el monto de la obligación fiscal determinada, de la multa aplicada o el del gravamen intentado repetir, supere la cantidad de pesos cincuenta mil ($ 50.000). En los supuestos que la resolución determine y sancione en forma conjunta, el monto a considerar para abrir la competencia del Tribunal será el de la suma de ambos conceptos. No serán computables, a los efectos de este artículo, los recargos e intereses previstos en este Código. Cuando no haya determinación de monto subsistirá la opción del recurso de reconsideración ante la Autoridad de Aplicación o el de apelación ante el Tribunal Fiscal. De no manifestarse en forma expresa que se recurre por reconsid	**ARTICULO 14.-** El Tribunal no podrá declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias, pudiendo no obstante, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas.	**ARTÍCULO 125.** El Tribunal Fiscal tendrá facultades para disponer medidas para mejor proveer. En especial podrá convocar a las partes, a los peritos y a cualquier funcionario de la Autoridad de Aplicación para procurar aclaraciones sobre puntos controvertidos. En este supuesto las partes podrán intervenir activamente e interrogar a los demás intervinientes. Las pruebas deben cumplimentarse con intervención de la Autoridad de Aplicación, como órdenes, emplazamientos o diligencias y estarán a cargo del representante o apoderado del Fisco interviniente en la causa, quien podrá dirigirse directamente a cualquier dependencia para recabar datos, elementos, antecedentes o todo tipo de información necesaria para tal fin. Las dependencias deberán proporcionarle toda documentación que requiera, dentro de los plazos que se fijen al efecto.

SANTIAGO DEL ESTERO	LEY Nº 6.792 Y SUS MODIFICATORIAS, ACTUALIZADO AÑO 2018	SI	NO	**ART. 84 º.-** Los contribuyentes y responsables podrán interponer demanda de repetición en los impuestos y contribuciones y sus accesorios, cuando el pago haya sido indebido o excesivo por error de cálculo, de concepto o por errónea aplicación de las normas del Código Fiscal o de las leyes fiscales al caso concreto. (…) Cuando a raíz de una verificación fiscal, en la que se modifique cualquier apreciación sobre un concepto o hecho imponible, determinando tributo a favor del fisco, se compruebe que la apreciación rectificada ha dado lugar a pagos improcedentes o en exceso por el mismo u otros gravámenes, la Autoridad de Aplicación compensará los importes pertinentes, aún cuando la acción de repetición se hallare prescripta, hasta anular el tributo resultante de la determinación. **ART. 89º.-** Si la Autoridad de Aplicación denegare la apelación, la resolución respectiva deberá ser fundada, especificando las circunstancias que la motivan, debiendo notificarse el apelante, el que podrá recurrir directamente en queja ante el Tribunal Fiscal, dentro de los diez (10) días de haber sido notificado. Transcurrido dicho término sin que hubiere recurrido, la resolució	**ART. 20º.-** La Dirección General de Rentas y el Tribunal Fiscal carecen de competencia para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrán aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o del Superior Tribunal de Justicia de la Provincia que hayan declarado la inconstitucionalidad de dichas normas.	**ART. 165º.-** El poder ejecutivo deberá constituir el tribunal fiscal en el plazo de un (1) año a partir de la promulgación de la presente ley. Hasta tanto se constituya el Tribunal Fiscal, el Ministerio de Economía entenderá y resolverá los recursos, que conforme a este Código son competencia de dicho Organismo, siendo de aplicación en tal circunstancia todas las disposiciones procesales que en este Código se refieren a la instancia ante el Tribunal Fiscal. Constituido el Tribunal Fiscal, el Ministerio de Economía deberá remitir las actuaciones que se encuentre tramitando ante el mismo, cualquiera sea su estado, para que prosiga el trámite en el Tribunal Fiscal. **ART. 166º.-** En un plazo de 90 días luego de conformado el Tribunal Fiscal, deberá confeccionar el reglamento interno, el que entrará en vigencia a partir del día siguiente a su publicación.
MISIONES	LEY XXII – Nº 35 (Antes Ley 4366)	SI	NO	**ARTÍCULO 86.-** Contra las resoluciones de la Dirección que determinen gravamen, multas, liquiden intereses, cálculos actualizaciones de deudas o denieguen exenciones, ya sea que hayan sido dictadas en forma conjunta o separada, el contribuyente o los responsables podrán interponer recursos de reconsideración respecto de cada resolución dentro de los quince (15) días de su notificación. **ARTÍCULO 97.-** Si la Dirección denegare la apelación, la resolución respectiva deberá ser fundada y especificar las circunstancias que la motivan, debiendo notificarse al apelante, el que podrá ocurrir en queja ante la Cámara Fiscal dentro de los cinco (5) días de haber sido notificado. Se entenderá que existe denegatoria tácita del recurso de apelación cuando no se resolviera sobre su admisibilidad dentro del plazo establecido en el Artículo 90 de este Código. Cuando concedido el recurso no se elevara el expediente a la Cámara Fiscal dentro del plazo respectivo, el apelante podrá dirigirse directamente a la Cámara, quien dispondrá la remisión de las actuaciones dentro del tercer día.		**ARTÍCULO 84.-** Créase la Cámara Fiscal de Apelaciones. La ley orgánica a dictarse precisará su integración y normas de funcionamiento. Hasta tanto se ponga en funcionamiento la Cámara Fiscal entenderá en los recursos de su competencia el Ministerio de Hacienda, Finanzas, Obras y Servicios Públicos de la Provincia, ajustándose a las normas vigentes en este Código y su reglamentación.
SAN JUAN	LEY N° 3.908 Y MODIFICATORIAS	NO	Se encuentra un proyecto en legislatura.	**Artículo 70º.-** Causas en Trámite. Los Recursos y demás cuestiones que a la fecha de entrada en vigencia de la presente se encuentren en trámite ante el Tribunal Administrativo de Apelaciones, continuarán su tramitación en el estado en que se encuentren, por ante un Tribunal – ad hoc – que continuarán su tramitación en el estado en que se encuentren, por ante un Tribunal – ad hoc – que funcionará en la Secretaría de Hacienda y Finanzas, será presidido por el Subsecretario del Área e integrado por un Asesor Letrado y por un Contador Público Nacional que se desempeñe en el ámbito de la Secretaría de Hacienda y Finanzas; ambos profesionales no deberán pertenecer a la D.G.R. El Tribunal tendrá la competencia de resolver en dichas actuaciones, en un plazo improrrogable de noventa (90) días; vencido dicho término el Recurso incoado se tendrá por denegado tácitamente.	**Artículo 18º.- (Derogado).Texto Ley 3908: Texto original** Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias pudiendo no obstante el Tribunal Administrativo aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas. Texto Ley 7335: Deroga artículo	**Texto Ley 7335: Artículo 71º Modifica denominación Tribunal Administrativo de Apelación. Denominación:** Cuando en el Código Tributario Provincial, en la Ley Impositiva Anual, y en la Ley de Presupuesto, se hace mención al Tribunal Administrativo de Apelaciones, debe entenderse que se refiere a la Dirección.-

C) Análisis comparativo de la Ley 11683 y de Ley 6792.

COMPARATIVO NORMAS LEY DE PROC. TRIBUT. L. 11683 Y CÓDIGO TRIBUTARIO DE S. DEL ESTERO L.6792

CONSTITUCIÓN	**CONSTITUCIÓN**
ARTICULO 146 — El TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION estará constituido por veintiún (21) Vocales, argentinos, de TREINTA (30) o más años de edad y con cuatro (4) o más años de ejercicio de la profesión de abogado o contador, según corresponda. Se dividirá en siete (7) Salas; de ellas, cuatro (4) tendrán competencia en materia impositiva, integradas por DOS (2) Abogados y un (1) Contador Público, y las TRES (3) restantes, serán integradas cada una por TRES (3) Abogados, con competencia en materia aduanera. Cada Vocal será asistido en sus funciones por un Secretario con título de Abogado o Contador. El número de Salas y Vocales podrá ser aumentado por el PODER EJECUTIVO NACIONAL. El Presidente del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION será designado de entre los Vocales por el PODER EJECUTIVO NACIONAL y durará en sus funciones por el término de TRES (3) años, sin perjuicio de poder ser designado nuevamente para el cargo. No obstante, continuará en sus funciones hasta que se produzca su nueva designación, o la de otro de los Vocales, para el desempeño del cargo. La Vicepresidencia será desempeñada por el Vocal más antiguo de competencia distinta. Los miembros desempeñarán sus cargos en el lugar para el que hubieran sido nombrados, no pudiendo ser trasladados sin su consentimiento. En los casos de excusación, vacancia, licencia o impedimento de los miembros de cualquier Sala, serán reemplazados -atendiendo a la competencia- por Vocales de igual título, según lo que se establezca al respecto en el reglamento de procedimiento.	ART. 14º.- El Tribunal Fiscal de Apelación, estará compuesto por tres vocales. El mismo deberá estar integrado por profesionales Abogado y Contador Público Nacional. (...) ART. 15º.- Para ser miembro del Tribunal Fiscal se requiere ser ciudadano argentino, tener más de treinta años de edad, con cinco años de ejercicio en la profesión y dos años de residencia inmediata en la Provincia. Sus miembros desempeñarán anualmente y por turno, la Presidencia, comenzando por el de mayor edad. ART. 16º.- En los casos de excusación, vacancia, recusación o impedimento de los miembros del Tribunal, éste se integrará por sorteo realizado en audiencia pública en la Sala del Tribunal Fiscal y con la presencia de la totalidad de sus miembros de una lista de tres conjueces que revestirán por dos años en tal carácter. Al efecto se recabará del Superior Tribunal de Justicia, del Colegio de Abogados y del Consejo Profesional de Ciencias Económicas u Organismos competentes de la Provincia, una nómina de abogados, doctores en Ciencias Económicas y Contadores Públicos Nacionales que se encuentren en las condiciones que prevé el artículo 15º. Este sorteo se efectuará en el mes de febrero del año que corresponda o cuando fuere necesario. Dicha lista será elevada al Poder Ejecutivo para su aprobación. Sólo será admisible la recusación con causa y por motivos establecidos por el Código de Procedimientos en lo Civil y Comercial de la Provincia para la recusación con causa de los miembros del Poder Judicial. Los miembros del Tribunal Fiscal están obligados a excusarse toda vez que llegue a su conocimiento una causa respecto de la cual se produzca alguna de las circunstancias previstas en el artículo 12º del Código de Procedimiento en lo Civil y Comercial. ART. 18º.- El Tribunal Fiscal contará con un secretario y los empleados que determine la Ley de Presupuesto.

DESIGNACIÓN	**DESIGNACIÓN**
ARTICULO 147 — Los Vocales del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION serán designados por el PODER EJECUTIVO NACIONAL, previo concurso de antecedentes que acrediten competencia en cuestiones impositivas o aduaneras, según el caso.	ART. 14º.- Serán nombrados por el Poder Ejecutivo (...)

REMOCIÓN	**REMOCIÓN**
ARTICULO 148 — Los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION sólo podrán ser removidos previa decisión de un jurado presidido por el Procurador del Tesoro de la Nación e integrado por cuatro (4) miembros abogados y con DIEZ (10) años de ejercicio en la profesión, nombrados anualmente por el PODER EJECUTIVO NACIONAL a propuesta del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal. La causa se formará obligatoriamente si existe acusación del PODER EJECUTIVO NACIONAL o del Presidente del TRIBUNAL FISCAL y sólo por decisión del jurado si la acusación tuviera cualquier otro origen. El jurado dictará normas de procedimiento que aseguren el derecho de defensa y el debido trámite de la causa. Son causas de remoción: a) mal desempeño de sus funciones; b) desorden de conducta; c) negligencia reiterada que dilate la sustanciación de los procesos; d) comisión de delitos cuyas penas afecten su buen nombre y honor; e) ineptitud; f) violación de las normas sobre incompatibilidad; g) cuando debiendo excusarse en los casos previstos en el artículo 150 no lo hubiere hecho. Las funciones de los miembros del jurado serán "ad-honorem".	ART. 14º.- Podrán ser removidos por el mismo en casos de: a) mal desempeño en sus funciones, b) desorden de conducta; c) negligencia reiterada que dilate la sustanciación de los procesos; d) comisión de delito cuyas penas afecten su buen nombre y honor. e) violación de las normas sobre incompatibilidad. En todos los casos los miembros del Tribunal deberán ser profesionales especializados en materia tributaria. Los miembros del Tribunal, antes de entrar en funciones prestarán juramento ante el Excmo. Señor Gobernador de la Provincia.

COMPETENCIA DEL TRIBUNAL ARTICULO 159 — El TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION será competente para conocer: a) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS que determinen tributos y sus accesorios, en forma cierta o presuntiva o ajusten quebrantos, por un importe superior a CIEN PESOS ($ 100) o TRESCIENTOS PESOS ($ 300), respectivamente. b) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS que impongan multas superiores a CIEN PESOS ($ 100) o sanciones de otro tipo, salvo la de arresto. c) De los recursos de apelación contra las resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de impuestos formuladas ante la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS y de las demandas por repetición que se entablen directamente ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION. En todos los casos siempre que se trate de importes superiores a CIEN PESOS ($ 100). d) De los recursos por retardo en la resolución de las causas radicadas ante la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, en los casos contemplados en el segundo párrafo del artículo 81. e) Del recurso de amparo a que se refieren los artículos 182 y 183. Asimismo, en materia aduanera, el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION será competente para conocer de los recursos y demandas contra resoluciones de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS que determinen derechos, gravámenes, recargos y sus accesorios o ingresos a la renta aduanera a cargo de los particulares y/o apliquen sanciones -excepto en las causas de contrabando-; del recurso de amparo de los contribuyentes y terceros y los reclamos y demandas de repetición de derechos, gravámenes, accesorios y recargos recaudados por la ADMINISTRACION FEDERAL como también de los recursos a que ellos den lugar.	**COMPETENCIA DEL TRIBUNAL** ART. 13º.- El Tribunal Fiscal de Apelación, tendrá a su cargo con sujeción a este Código y demás leyes y disposiciones respectivas, resolver: a) recursos de apelación; b) recursos de nulidad; c) recursos de queja; d) demanda de repetición; e) amparo por demora excesiva de la autoridad de aplicación.

Ver .art. 185 L. 11683 TO 1998	**INCOMPETENCIA** ART. 20º.- La Dirección General de Rentas y el Tribunal Fiscal carecen de competencia para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrán aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o del Superior Tribunal de Justicia de la Provincia que hayan declarado la inconstitucionalidad de dichas normas.

INCOMPATIBILIDADES ARTICULO 149 — Los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION no podrán ejercer el comercio, realizar actividades políticas o cualquier actividad profesional, salvo que se tratare de la defensa de los intereses personales, del cónyuge, de los padres o de los hijos, ni desempeñar empleos públicos o privados, excepto la comisión de estudios o la docencia. Su retribución y régimen previsional serán iguales a los de los jueces de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal de la Capital Federal. A los fines del requisito de la prestación efectiva de servicios, de manera continua o discontinua, por el término a que se refiere el régimen previsional del Poder Judicial de la Nación, se computarán también los servicios prestados en otros cargos en el TRIBUNAL FISCAL y en Organismos nacionales que lleven a cabo funciones vinculadas con las materias impositivas y aduaneras. Los Secretarios Generales y los Secretarios Letrados de Vocalía tendrán las mismas incompatibilidades que las establecidas en el párrafo anterior. El Presidente del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION gozará de un suplemento mensual equivalente al veinte por ciento (20%) del total de la retribución mensual que le corresponda en virtud de lo dispuesto en el párrafo anterior. Igual suplemento percibirá el Vicepresidente por el período en que sustituya en sus funciones al Presidente, siempre que el reemplazo alcance por lo menos a TREINTA (30) días corridos.	**INCOMPATIBILIDADES** ART. 17º.- Los miembros del Tribunal Fiscal y el secretario no podrán: a) realizar actividades políticas; b) realizar actividades profesionales vinculadas con liquidación o asesoramiento sobre tributos provinciales, salvo que se trate de defensa de los intereses personales, del cónyuge, de los padres o de los hijos; c) desempeñar empleos públicos; No tendrán incompatibilidad para el ejercicio de la docencia o comisión de estudios.

FERIA ARTICULO 152 — Todos los términos de este Título serán de días hábiles y se suspenderán durante el período anual de feria del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION.	**FERIA** ART. 19º.- Serán períodos de feria para el Tribunal Fiscal los mismos que rigen para la Justicia ordinaria provincial y sus miembros estarán sujetos al régimen de licencias previsto para los funcionarios de la Administración Pública Provincial.

RECURSO DE RECONSIDERACION ARTICULO 76 — Contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen los tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva, o se dicten en reclamos por repetición de tributos en los casos autorizados por el artículo 81, los infractores o responsables podrán interponer -a su opción- dentro de los QUINCE (15)días de notificados, los siguientes recursos: a) Recurso de reconsideración para ante el superior. b) Recurso de apelación para ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION competente, cuando fuere viable. El recurso del inciso a) se interpondrá ante la misma autoridad que dictó la resolución recurrida, mediante presentación directa de escrito o por entrega al correo en carta certificada con aviso de retorno; y el recurso del inciso b) se comunicará a ella por los mismos medios. El recurso del inciso b) no será procedente respecto de las liquidaciones de anticipos y otros pagos a cuenta, sus actualizaciones e intereses. Asimismo no será utilizable esa vía recursiva en las liquidaciones de actualizaciones e intereses cuando simultáneamente no se discuta la procedencia del gravamen.	**RECURSO DE RECONSIDERACION** ART. 75º.- El recurso de reconsideración procederá contra las resoluciones de la Autoridad de Aplicación que determinen: a) obligaciones tributarias; b) fijen valuaciones fiscales; c) calculen actualizaciones de deudas; d) impongan sanciones por infracciones; e) denieguen exenciones. El contribuyente y los responsables podrán interponer recurso de reconsideración, personalmente o por correo, mediante carta certificada con recibo especial de retorno, dentro de los (15) quince días de su notificación. Con el recurso deberán exponerse todos los argumentos contra la resolución impugnada y acompañarse u ofrecerse todas las pruebas de que pretenden valerse, no admitiéndose después otros ofrecimientos, excepto de los nuevos hechos acaecidos posteriormente. En el caso de que determinada prueba documental no esté disponible para el contribuyente o responsable al momento del vencimiento del plazo establecido en el 2º párrafo, se permitirá su incorporación hasta 15 días corridos después de vencido el término, siempre y cuando se aporte copia del pedido a la institución pública o privada con sello fechador anterior al término para interponer el recurso.

SENTENCIA ARTICULO 184 — Cuando no debiera producirse prueba o vencido el término para alegar, o celebrada la audiencia para la vista de la causa, en su caso, el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION pasará los autos para dictar sentencia. La sentencia podrá dictarse con el voto coincidente de DOS (2) de los miembros de la Sala, en caso de vacancia o licencia del otro Vocal integrante de la misma. La Sala efectuará el llamado de autos dentro de los CINCO (5) o DIEZ (10) días de que éstos hayan sido elevados por el Vocal Instructor o de haber quedado en estado de dictar sentencia, según se trate de los casos previstos por los artículos 171 y 172 ó 176, respectivamente, computándose los términos establecidos por el artículo 188 a partir de quedar firme el llamado. La parte vencida en el juicio deberá, sin excepción alguna, pagar todos los gastos causídicos y costas de la contraria, aún cuando ésta no lo hubiere solicitado. A los efectos expresados serán de aplicación las disposiciones que rigen en materia de arancel de abogados y procuradores para los representantes de las partes y sus patrocinantes así como las arancelarias respectivas para los peritos intervinientes.	**SENTENCIA** ART. 94º.- En la celebración de acuerdos los miembros del Tribunal Fiscal, previo debate, expresarán su opinión sobre las cuestiones traídas a decisión luego de lo cual se procederá a redactar la sentencia que será pronunciada a mayoría absoluta de los votos, deberá ser fundada y no podrá omitir resolver sobre las cuestiones esenciales sometidas por las partes. Cuando la mayoría coincidiere en la resolución de la causa y los fundamentos, la sentencia podrá redactarse en forma impersonal, sin dejar constancia escrita de los votos debiendo el miembro disidente expresar por escrito su discrepancia dando los fundamentos de la misma. El Tribunal Fiscal deberá ajustar sus decisiones a la real situación tributaria, pudiendo investigar la verdad de los hechos y aplicar el derecho, independientemente de lo alegado y probado por las partes. La sentencia del Tribunal Fiscal será redactada en doble ejemplar, firmada por todos los miembros y autorizada por el secretario o quién lo reemplace debiendo destinarse el original a la formación del libro de sentencia y el duplicado agregarse al respectivo expediente autorizado por el secretario.

APLICACION SUPLETORIA ARTICULO 197 — Será de aplicación supletoria en los casos no previstos en este Título y en el Reglamento Procesal del Tribunal Fiscal, el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y, en su caso, el Código Procesal Penal de la Nación.	**APLICACION SUPLETORIA** ART. 149º.- Para los casos no previstos en el presente título son aplicables supletoriamente las disposiciones del Código de Procedimiento en lo Civil y Comercial de la Provincia.

DEMANDA DE REPETICION	**DEMANDA DE REPETICION**
ARTICULO 81 — Los contribuyentes y demás responsables tienen acción para repetir los tributos y sus accesorios que hubieren abonado de más, ya sea espontáneamente o a requerimiento de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS. En el primer caso, deberán interponer reclamo ante ella. Contra la resolución denegatoria y dentro de los QUINCE (15) días de la notificación, podrá el contribuyente interponer el recurso de reconsideración previsto en el artículo 76 u optar entre apelar ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION o interponer demanda contenciosa ante la Justicia Nacional de Primera Instancia. Análoga opción tendrá si no se dictare resolución dentro de los TRES (3) meses de presentarse el reclamo. Si el tributo se pagare en cumplimiento de una determinación cierta o presuntiva de la repartición recaudadora, la repetición se deducirá mediante demanda que se interponga, a opción del contribuyente, ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION o ante la Justicia Nacional. La reclamación del contribuyente y demás responsables por repetición de tributos facultará a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, cuando estuvieran prescriptas las acciones y poderes fiscales, para verificar la materia imponible por el período fiscal a que aquélla se refiere y, dado el caso, para determinar y exigir el tributo que resulte adeudarse, hasta compensar el importe por el que prosperase el recurso. Cuando a raíz de una verificación fiscal, en la que se modifique cualquier apreciación sobre un concepto o hecho imponible, determinando tributo a favor del Fisco, se compruebe que la apreciación rectificada ha dado lugar a pagos improcedentes o en exceso por el mismo u otros gravámenes, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS compensará los importes pertinentes, aun cuando la acción de repetición se hallare prescripta, hasta anular el tributo resultante de la determinación.	ART. 84 º.- Los contribuyentes y responsables podrán interponer demanda de repetición en los impuestos, tasas y contribuciones y sus accesorios, cuando el pago haya sido indebido o excesivo por error de cálculo, de concepto o por errónea aplicación de las normas del Código Fiscal o de las leyes fiscales al caso concreto. El procedimiento se regirá por las normas del artículo 74º, 83º y 89º de la presente Ley. No corresponde la acción de repetición prevista en éste artículo cuando la obligación fiscal y sus accesorios hubieren sido determinados por la Autoridad de Aplicación o el Tribunal Fiscal, con resolución firme, o cuando se fundare únicamente sobre la impugnación de las valuaciones de bienes inmuebles establecidas con carácter definitivo. Cuando a raíz de una verificación fiscal, en la que se modifique cualquier apreciación sobre un concepto o hecho imponible, determinando tributo a favor del fisco, se compruebe que la apreciación rectificada ha dado lugar a pagos improcedentes o en exceso por el mismo u otros gravámenes, la Autoridad de Aplicación compensará los importes pertinentes, aún cuando la acción de repetición se hallare prescripta, hasta anular el tributo resultante de la determinación.

SEDE	**SEDE**
ARTICULO 145 — El TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION tendrá su sede en la Capital Federal, pero podrá actuar, constituirse y sesionar en cualquier lugar de la República: a) Mediante delegaciones fijas, que el PODER EJECUTIVO NACIONAL, a propuesta del Presidente del TRIBUNAL, podrá establecer en los lugares del interior del país que se estime conveniente. b) Mediante delegaciones móviles, que funcionen en los lugares del país y en los períodos del año que establezcan los reglamentos del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION. Los jueces del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION podrán establecer su despacho en cualquier lugar de la República, a los efectos de la tramitación de las causas que conozcan. En todas las materias de competencia del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, los contribuyentes y responsables podrán optar por deducir los recursos y demandas en la Capital Federal o ante las delegaciones fijas o móviles del TRIBUNAL FISCAL, las que tendrán la competencia que establezca el PODER EJECUTIVO NACIONAL.	ART. 165º.- El poder ejecutivo deberá constituir el tribunal fiscal en el plazo de un (1) año a partir de la promulgación de la presente ley. Hasta tanto se constituya el Tribunal Fiscal, el Ministerio de Economía entenderá y resolverá los recursos, que conforme a este Código son competencia de dicho Organismo, siendo de aplicación en tal circunstancia todas las disposiciones procesales que en este Código se refieren a la instancia ante el Tribunal Fiscal. Constituido el Tribunal Fiscal, el Ministerio de Economía deberá remitir las actuaciones que se encuentre tramitando ante el mismo, cualquiera sea su estado, para que prosiga el trámite en el Tribunal Fiscal. ART. 166°.- En un plazo de 90 días luego de conformado el Tribunal Fiscal, deberá confeccionar el reglamento interno, el que entrará en vigencia a partir del día siguiente a su publicación.

D) Cuadro resumen sobre la existencia y en funcionamiento de los Tribunales fiscales de apelaciones en las distintas jurisdicciones a octubre de 2018.

Provincia	TFA PROVINCIALES	OBSERVACIONES
San Juan	No Hay	Funciono hasta el 2002 hay un proyecto en legislatura.
Salta	No Hay	
Chubut	No Hay	
Santa Cruz	No Hay	
Jujuy	No Hay	
Santiago del Estero	Existe ley de creación	No se encuentra implementado
Misiones	Existe ley de creación	No se encuentra implementado
Prov. Buenos Aires	Tiene tribunal	Está en funcionamiento
Tucumán	Tiene tribunal	Está en funcionamiento
Córdoba	No hay	Funciono hasta el 2002.
Santa Fe	No Hay	
La Pampa	No Hay	
Entre Ríos	No Hay	
Neuquén	No Hay	
Río negro	No hay	
Corrientes	No hay	
Formosa	No Hay	
Catamarca	No Hay	
La Rioja	No Hay	
Ciudad Autónoma de BA	No Hay	
Chaco	No Hay	
Mendoza	No Hay	
San Luis	No Hay	
Tierra del Fuego	No Hay	

4.1.10. La creación del Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Santiago del Estero - Análisis de la Legislación Vigente

Según el Código fiscal de la Provincia de Santiago del Estero, la Dirección General de Rentas (autoridad de aplicación), tendrá a su cargo todas las funciones derivadas de la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos que competen a la provincia, así como la imposición y percepción de sanciones por infracciones previstas en éste código y demás leyes fiscales.

El Tribunal Fiscal de Apelaciones, tendrá a su cargo, con sujeción a este código y demás leyes y disposiciones respectivas, resolver:

a) recursos de apelación

b) recursos de nulidad

c) recursos de queja

d) demanda de repetición

e) amparo por demora excesiva de la autoridad de aplicación.

Estará conformado por tres vocales e integrado por profesionales: abogado y contador Público Nacional.

Incompetencia, Tanto la Dirección General de Rentas y el Tribunal Fiscal carecen de competencia para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrán aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o del superior tribunal de justicia de la Provincia que hayan declarado la inconstitucionalidad de dichas normas.

4.1.11. Las normas de Procedimiento

Nuestra legislación Local (Art.73, L.6792) en su título noveno - ACCIONES Y PROCEDIMIENTOS EN MATERIA FISCAL, TRAMITE INICIACIÓN - prevé que todo tramite fiscal, salvo disposición en contrario, debe iniciarse ante la autoridad de aplicación.

Las disposiciones de primera instancia emanaran de la autoridad de aplicación. (ART.74 L.6792).

Es decir si como consecuencia de actos administrativo finales que determinan impuestos y /o aplican sanciones, el contribuyente decidiera no conformar dichos actos, deberá estarse a lo descripto anteriormente interponiendo un recurso de reconsideración, ante la autoridad de aplicación que hubiere dictado el acto.

Durante la pendencia del recurso de reconsideración, la Autoridad de Aplicación no podrá disponer la ejecución de la obligación tributaria.

La resolución deberá dictarse dentro de los cuarenta (40) días de la interposición del recurso salvo que el recurrente, para la producción de la prueba a su cargo y fundada en la naturaleza de la misma, hubiera solicitado y obtenido un plazo para su producción, el que no podrá exceder de quince (15) días, en cuyo caso, el término para dictar resolución se considerará prorrogado en lo que excediera de dicho plazo. La resolución dictada será notificada al recurrente y al Fiscal de Estado.

Si en el término de 15 días la Resolución recaída en el Recurso de reconsideración no es apelada ante el la autoridad de aplicación o el Fiscal de Estado manifieste oposición, la misma quedara firme.

Los recursos de apelación deberán interponerse por escrito ante la Autoridad de Aplicación, expresando punto por punto, los agravios que cause al apelante la resolución impugnada, debiendo la Autoridad de Aplicación declarar la improcedencia del recurso, cuando omita dicho requisito.

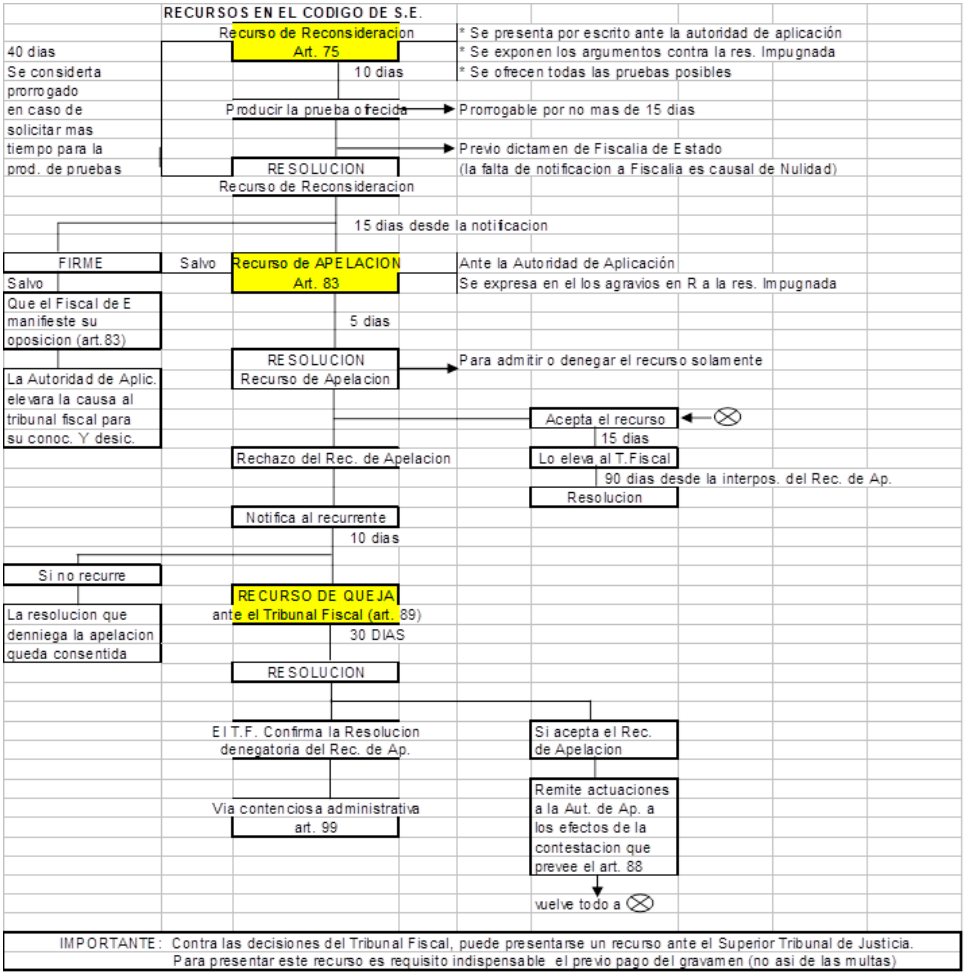
Dentro de los cinco (5) días de presentado el escrito dictará resolución admitiendo o denegando la apelación.

En el primer caso elevará la causa al Tribunal Fiscal para su conocimiento y decisión dentro de los quince (15) días juntamente con un escrito de contestación a los fundamentos del apelante, de la misma manera en el caso que haya oposición del Fiscal de estado.

Cumplido el trámite la causa quedara en condiciones de ser resuelta salvo medidas para mejor proveer.

Para el caso de no ser aceptada la apelación por la autoridad de aplicación le queda al contribuyente el recurso de queja ante el Tribunal Fiscal. Y como última instancia recurrir a la justicia.

A continuación se expone gráficamente lo recién comentado:



Patrocinio y acceso a las actuaciones.

En todas las gestiones ante el Tribunal Fiscal, el contribuyente o responsable o su apoderado, deberá actuar con patrocinio de contador o abogado. El secretario del Tribunal no dará curso no dará curso a la gestión de ninguna naturaleza en la que no se observe el requisito precedente.

Las partes y los patrocinantes o autorizados por aquellas podrán tomar conocimiento de las actuaciones en cualquier estado de su tramitación, salvo cuando estuviere a resolución definitiva.

Ahora bien dado que el Tribunal Fiscal de apelaciones fuera incorporado al código

tributario pero no ha sido puesto en funcionamiento quien resuelve es el Ministerio de Economía...

Según lo estipula el Art.165 del título décimo cuarto -disposiciones transitorias- de la L.6792 "El Poder ejecutivo deberá constituir el Tribunal Fiscal en el plazo de un (1) año a partir de la promulgación de la presente Ley.

Hasta tanto se constituya el Tribunal fiscal, el ministerio entenderá y resolverá los recursos, que conforme a este código son competencia de dicho Organismo..." Este Organismo de carácter autónomo y especializado, nunca fue constituido por el Poder Ejecutivo hasta la fecha y el Ministerio de Economía sigue resolviendo los recursos sin norma legal alguna que hubiera prorrogado la competencia provisoria en el Art. 165 antes citado.

En definitiva, se entiende que la situación planteada estaría privando al contribuyente de su defensa en un ámbito imparcial, separado de los intereses propios del fisco como sería el Ministerio de Economía.

Otro tema a comentar, aunque su análisis no es el propósito de este trabajo es la delegación de facultades efectuada por el Ministro de Economía mediante Resolución Ministerial Serie B Nº999 de fecha 29/05/2013 a la subsecretaria para la firma de la resolución de rechazo al recurso de apelación.

4.1.12. Propuesta de puesta en funcionamiento del TFA en la Provincia de Santiago del Estero

A lo largo del trabajo se dejó en claro las ventajas de contar con tribunal fiscal en la provincia.

Se ilustró a cerca de aquellas jurisdicciones que lo tienen implementado y en aquellas otras que tienen ley de creación aún no se encuentra en funcionamiento.

Dado que nuestra provincia (Santiago del Estero), ha dado un paso adelante con la creación del mismo, como así también dicto normas de procedimiento las que se encuentran contenidas en la L. 6792 es dable esperar que dicte normas reglamentarias o bien dicte un reglamento interno para que esas normas de procedimiento sean llevadas a cabo ante el Tribunal Fiscal y no como reza el Art. 165. "El Poder ejecutivo deberá constituir el tribunal Fiscal en el plazo de un (1) año a partir de la promulgación de la presente Ley.

"Hasta tanto se constituya el Tribunal fiscal, el ministerio entenderá y resolverá los recursos, que conforme a este código son competencia de dicho Organismo..."

Por lo tanto y a fuerza de ser reiterativos alentamos a nuestra Provincia a poner en funcionamiento dicho Tribunal con beneficios para los administrados como para la

Administración. Si bien al implementarse este órgano de gobierno, el Estado afectará partidas presupuestarias, con lo cual la conformación del presupuesto se verá con ciertos cambios cualitativos y cuantitativos, las ventajas neutralizaran este efecto por los siguientes motivos:

1. Al implementar el Tribunal Fiscal en la provincia, se observaría y pondría en práctica uno de los verdaderos principios republicanos de la división de poderes. A pesar de que este órgano de gobierno no saldría de la esfera del poder administrador, su ejercicio habilitará la inacción del Ministerio de Economía para resoluciones y actos administrativos creados en sus propias entrañas.

2. Las resoluciones y conflictos en vilo experimentarán un cambio radical en sus avances. El hecho de la mera implementación de este órgano de gobierno conllevará a la asignación de nuevas funciones y la descompresión de tareas arduas de mucho tiempo de seguimiento para su resolución.

3. Posibilitará, por otro lado, el desempeño y especialización de profesionales en las áreas requeridas para el ejercicio de las funciones

A manera de conclusión nos gustaría dejar plasmada también la idea acerca de la seguridad jurídica como otro elemento que incide fundamentalmente en las decisiones de los jueces, de los que se requiere independencia en sus decisiones. Y tal como lo afirmara DR. Jorge Demarco-(Ex Juez Nacional de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal) en una entrevista "el reportaje Tributario", consultor tributario.

"Si cada uno de los poderes del Estado cumple sus roles y respeta los de los otros, estaremos en el camino correcto que brindará las bases seguras para que el principio de seguridad jurídica sea una realidad. Pero esas bases no se lograrán edificar si el Poder Ejecutivo transforma una medida de carácter excepcional, como los decretos de necesidad y urgencia, en una práctica corriente, y el Congreso permanece indiferente ante la asunción del Poder Ejecutivo de las funciones que la Constitución Nacional le asigna al Poder Legislativo. No concurre a formar aquellas bases que el Congreso sesione esporádicamente y que deban prorrogarse sus sesiones para que dicte las leyes que el Poder Ejecutivo no puede dictar a través de aquellos decretos, por la existencia de una prohibición expresa de carácter constitucional. En este orden de consideraciones, no puedo dejar de señalar que una de las cláusulas transitorias de la Reforma Constitucional de 1994 dispuso que debería dictarse un nuevo régimen de coparticipación federal de impuesto antes del 31 de diciembre de 1996 y que, a la fecha, la ley o las leyes pertinentes no se han dictado, ni es inminente su sanción.

No puedo dejar de señalar que a la seguridad jurídica concurre también la actividad del Poder Judicial de la Nación. En este punto, existe un problema esencial, la independencia de ese Poder. Sobre el punto, tengo una idea muy clara: la independencia del Poder Judicial depende de los jueces. El Poder Ejecutivo es el que

tiene en sus manos el "poder realz siempre avanza sobre los restantes poderes del Estado. En muchos países, los mecanismos institucionales funcionan correctamente y los límites los impone la Constitución del Estado y su observación por los restantes poderes del Estado.

Decía recién que la independencia depende de los jueces, son ellos quienes deben ser independientes e imparciales, son ellos los que no deben subordinarse a los deseos del poder político. Si los jueces obran de ese modo, contribuyen a cimentar la vida de la República y, entonces, si lo hacen, la seguridad jurídica no será una quimera. Pero si los jueces no obran de ese modo, todo se habrá perdido, porque si no están dispuestos a proteger los derechos que la Constitución Nacional reconoce y enuncia, si no están dispuestos a que sean una realidad las garantías constitucionales, la seguridad jurídica abrirá paso a la arbitrariedad.

Si los jueces no se sienten independientes, deben dejar sus cargos para que otros jueces los ocupen y puedan asegurar lo que ellos, por las razones que fueren, no están dispuestos a brindar al pueblo de la República.

El problema de la independencia de los jueces es un problema esencial en las repúblicas y en las democracias modernas. Si la justicia no es independiente, de nada servirá lo que se enseña en las facultades de Derecho y serán inútiles las declaraciones y garantías establecidas en la Constitución del Estado".

4.1.13. ANEXOS

ANEXO I

PARTE PERTINENTE L. 11683 TO 1998, ACORDADA 840

ANEXO II

PARTE PERTINENTE L. 6792 (CODIGO FISCAL SANTIAGO DEL ESTERO)

ANEXO I - TITULO II - CAPITULO I

DE LA ORGANIZACION Y COMPETENCIA DE LOS TRIBUNALES FISCALES Y ACTUACION ANTE ELLOS

ARTICULO 144 — El TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION creado por la Ley Nº 15.265 entenderá en los recursos que se interpongan con relación a los tributos y sanciones que aplicare la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA dependiente de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS en ejercicio de los poderes fiscales que le acuerda el Título I de la presente ley y en recurso de amparo establecido en este Título. Asimismo tendrá la competencia establecida en el artículo 4º del Decreto-Ley Nº 6.692/63 —en la forma y condiciones establecidas

en los artículos 5º a 9º de dicho decreto-ley— en los recursos que se interpongan con relación a los derechos, gravámenes, accesorios y sanciones que aplique la DIRECCION GENERAL DE ADUANAS dependiente de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS en ejercicio de los poderes fiscales que le son propios, excepto en los que corresponden a las causas de contrabando.

Sede

ARTICULO 145 — El Tribunal Fiscal de la Nación tendrá su sede principal en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, pero podrá actuar, constituirse y sesionar mediante delegaciones fijas en el interior de la República Argentina. El Poder Ejecutivo nacional establecerá dichas sedes con un criterio regional. (Párrafo sustituido por art. 225 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia) . El Tribunal Fiscal de la Nación podrá asimismo actuar, constituirse y sesionar en cualquier lugar de la República mediante delegaciones móviles que funcionen en los lugares y en los períodos del año que establezca su reglamentación. (Párrafo sustituido por art. 225 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia).

Constitución

ARTÍCULO 146 — El Tribunal Fiscal de la Nación estará constituido por un Órgano de Administración, un Órgano Jurisdiccional y una Presidencia. (Artículo sustituido por art. 226 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia).

Artículo...- Órgano de Administración. El Órgano de Administración estará compuesto por una Coordinación General y Secretarías Generales. (Artículo s/n incorporado por art. 227 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia).

ARTÍCULO...- Designación del Coordinador General. El Coordinador General será designado por el Poder Ejecutivo nacional. (Artículo s/n incorporado por art. 227 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia).

ARTÍCULO...- Atribuciones y responsabilidades del Coordinador General. El Coordinador General tendrá las siguientes atribuciones y responsabilidades:

a) Planificar, dirigir y controlar la administración de los recursos humanos.

b) Dirigir y coordinar las actividades de apoyo técnico al organismo.

c) Asegurar la adecuada aplicación de la legislación en materia de recursos humanos y los servicios asistenciales, previsionales y de reconocimientos médicos.

d) Ordenar la instrucción de los sumarios administrativo-disciplinarios.

e) Elaborar y proponer modificaciones de la estructura organizativa.

f) Intervenir en todos los actos administrativos vinculados con la gestión económica, financiera y presupuestaria de la jurisdicción, con arreglo a las normas legales y reglamentarias vigentes.

g) Asistir al Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación en el diseño de la política presupuestaria.

h) Coordinar el diseño y aplicación de políticas administrativas y financieras del organismo.

i) Diseñar el plan de adquisiciones de bienes muebles, inmuebles y servicios para el Tribunal Fiscal de la. Nación y entender en los procesos de contratación.

j) Entender en la administración de los espacios físicos del organismo.

k) Proponer al Ministerio de Hacienda la designación del Secretario General de Administración.

l) Ejercer toda otra atribución compatible con el cargo y necesaria para el cumplimiento de las funciones administrativas de organización del Tribunal Fiscal de la Nación. (Artículo s/n incorporado por art. 227 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

ARTÍCULO...- Órgano Jurisdiccional. El Órgano Jurisdiccional estará constituido por veintiún (21) vocales, argentinos, de treinta (30) o más años de edad y con cuatro (4) o más años de ejercicio de la profesión de abogado o contador público, según corresponda.

Se dividirá en siete (7) salas. De ellas, cuatro (4) tendrán competencia en materia impositiva y cada una estará integrada por dos (2) abogados y un (1) contador público. Las tres (3) restantes tendrán competencia en materia aduanera y cada una estará integrada por tres (3) abogados.

Cada vocal será asistido en sus funciones por un secretario con título de abogado o contador.

La composición y número de salas y vocales podrán ser modificados por el Poder Ejecutivo nacional.

Los vocales desempeñarán sus cargos en el lugar para el que hubieran sido nombrados, no pudiendo ser trasladados sin su consentimiento.

En los casos de recusación, excusación, vacancia, licencia o impedimento, los vocales serán reemplazados —atendiendo a la competencia— por vocales de igual Título, según lo que se establezca al respecto en el reglamento de procedimientos.

(Artículo s/n incorporado por art. 227 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

ARTÍCULO...- Presidencia. El Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación será designado de entre los vocales por el Poder Ejecutivo nacional y durará en sus funciones por el término de tres (3) años, sin perjuicio de poder ser designado nuevamente para el cargo. No obstante, continuará en sus funciones hasta que se produzca su nueva designación o la de otro de los vocales, para el desempeño del cargo. La Vicepresidencia será desempeñada por el vocal más antiguo de competencia distinta.

(Artículo s/n incorporado por art. 227 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

Designación

ARTÍCULO 147 — Designación de los vocales. Los vocales del Tribunal Fiscal de la Nación serán designados por el Poder Ejecutivo nacional, previo concurso público de oposición y antecedentes, y conforme a la reglamentación que al respecto se establezca, sujeta a las siguientes condiciones:

a) Cuando se produzcan vacantes, el Poder Ejecutivo nacional convocará a concurso dando a publicidad las fechas de los exámenes y la integración del jurado que evaluará y calificará las pruebas de oposición de los aspirantes.

b) Los criterios y mecanismos de calificación de los exámenes y de evaluación de los antecedentes se determinarán antes del llamado a concurso, debiéndose garantizar igualdad de trato y no discriminación entre quienes acrediten antecedentes relevantes en el ejercicio de la profesión o la actividad académica

o científica y aquellos que provengan del ámbito judicial o la administración pública.

c) El llamado a concurso, las vacantes a concursar y los datos correspondientes se publicarán por tres (3) días en el Boletín Oficial y en tres (3) diarios de circulación nacional, individualizándose los sitios en donde pueda consultarse la información in extenso. El Poder Ejecutivo nacional deberá mantener actualizada la información referente a las convocatorias y permitir el acceso a formularios para la inscripción de los postulantes en la página web que deberá tener a tal fin, de modo de posibilitar a todos los aspirantes de la República conocer y acceder a la información con antelación suficiente.

d) Las bases de la prueba de oposición serán las mismas para todos los postulantes. La prueba de oposición será escrita y deberá versar sobre temas directamente vinculados a competencia de la vocalía que se pretenda cubrir. Por ella, se evaluará tanto la formación teórica como la práctica.

e) La nómina de aspirantes deberá darse a publicidad en la página web referida en el inciso c) de este artículo, para permitir las impugnaciones que correspondieran respecto de la idoneidad de los candidatos.

f) Un jurado de especialistas designado por el Ministerio de Hacienda tomará el examen y calificará las pruebas de oposición de los postulantes. Los antecedentes serán calificados por los Secretarios del referido ministerio. De las calificaciones de las pruebas de oposición y de las de los antecedentes, se correrá vista a los postulantes, quienes podrán formular impugnaciones dentro de los cinco (5) días.

g) En base a los elementos reunidos, se determinará una terna y el orden de prelación, para la realización de una entrevista personal, por parte del Ministro de Hacienda, quien podrá delegar esta función en los Secretarios de su cartera.

h) La entrevista será pública y tendrá por objeto evaluar la idoneidad, aptitud funcional y vocación democrática del concursante.

i) El Ministro de Hacienda deberá elevar la propuesta al Poder Ejecutivo nacional, con todos los antecedentes vinculados al concurso, para que este último evalúe lo actuado y proceda a la designación de las respectivas vocalías.

(Artículo sustituido por art. 228 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

Remoción

ARTÍCULO 148 — Los vocales del Tribunal Fiscal de la Nación sólo podrán ser removidos previa decisión de un jurado presidido por el Procurador del Tesoro de la Nación e integrado por cuatro (4) miembros abogados, nombrados por un plazo de cinco (5) años por el Poder Ejecutivo nacional. (Párrafo sustituido por art. 229 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

Al menos seis (6) meses antes del vencimiento de cada mandato o dentro de los quince (15) días de producirse una vacancia por otra causal, el Colegio Público de Abogados de la Capital Federal propondrá una lista de tres (3) candidatos por cada vacante en el jurado. Los postulantes deberán tener más de diez (10) años de ejercicio en la profesión y acreditar idoneidad y competencia en materia tributaria o aduanera. El Poder Ejecutivo nacional elegirá a los miembros del jurado de esa lista. En caso de no existir propuesta, nombrará a profesionales idóneos que cumplan con esos requisitos. (Párrafo sustituido por art. 229 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

La causa se formará obligatoriamente si existe acusación del Poder Ejecutivo nacional o del Presidente del Tribunal Fiscal y sólo por decisión del jurado si la acusación tuviera cualquier otro origen. El jurado dictará normas de procedimiento que aseguren el derecho de defensa y el debido trámite en la causa. (Párrafo sustituido por art. 229 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

Son causas de remoción: a) mal desempeño de sus funciones; b) desorden de conducta; c) negligencia reiterada que dilate la sustanciación de los procesos; d) comisión de delitos cuyas penas afecten su buen nombre y honor; e) ineptitud; f) violación de las normas sobre incompatibilidad; g) cuando debiendo excusarse en los casos previstos en el artículo 150 no lo hubiere hecho. Las funciones de los miembros del jurado serán .ªd-honorem".

Incompatibilidades

ARTÍCULO 149 — Incompatibilidades. Los vocales del Tribunal Fiscal de la Nación no podrán ejercer el comercio, realizar actividades políticas o cualquier actividad profesional, salvo que se tratare de la defensa de los intereses personales, del cónyuge, de los padres o de los hijos, ni desempeñar empleos públicos o privados, excepto la comisión de estudios o la docencia. Su retribución y régimen previsional serán iguales a los de los jueces de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. A los fines del requisito de la prestación efectiva

de servicios, de manera continua o discontinua, por el término a que se refiere el régimen previsional del Poder Judicial de la Nación, se computarán también los servicios prestados en otros cargos en el Tribunal Fiscal y en organismos nacionales que lleven a cabo funciones vinculadas con las materias impositivas y aduaneras.

El Coordinador General, los Secretarios Generales y los Secretarios Letrados de vocalía tendrán las mismas incompatibilidades que las establecidas en el párrafo anterior. El Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación gozará de un suplemento mensual equivalente al veinte por ciento (20 %) del total de la retribución mensual que le corresponda en virtud de lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo. Igual suplemento percibirá el Vicepresidente por el período en que sustituya en sus funciones al Presidente, siempre que el reemplazo alcance por lo menos a treinta (30) días corridos.

(Artículo sustituido por art. 230 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

Excusación

ARTÍCULO 150 — Excusación y Recusación. Los vocales del Tribunal Fiscal de la Nación podrán ser recusados y deberán excusarse de intervenir en los casos previstos en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, supuesto en el cual serán sustituidos por los vocales restantes en la forma establecida en el cuarto artículo sin número incorporado a continuación del artículo 146 de esta ley, si la recusación o excusación fuera aceptada por el Presidente o Vicepresidente, si se excusara el primero. (Artículo sustituido por art. 231 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

Distribución de Expedientes - Plenario

ARTÍCULO 151 — Distribución de Expedientes. Plenario. La distribución de expedientes se realizará mediante sorteo público, de modo tal que los expedientes sean adjudicados a los vocales en un número sucesivamente uniforme; tales vocales actuarán como instructores de las causas que les sean adjudicadas.

Cuando una cuestión de derecho haya sido objeto de pronunciamientos divergentes por parte de diferentes salas, se fijará la interpretación de la ley que todas las salas deberán seguir uniformemente de manera obligatoria, mediante su reunión en plenario. La convocatoria deberá realizarse dentro de los sesenta (60) días de estar las vocalías en conocimiento de tal circunstancia, o a pedido de parte en una causa. En este último caso, una vez realizado el plenario se devolverá la causa a la sala en

que estuviere radicada para que la sentencie, aplicando la interpretación sentada en el plenario.

La convocatoria a Tribunal Fiscal de la Nación pleno será efectuada de oficio o a pedido de cualquier sala, por el Presidente o el Vicepresidente del Tribunal Fiscal, según la materia de que se trate.

Cuando la interpretación de que se trate verse sobre disposiciones legales de aplicación común a las salas impositivas y aduaneras, el plenario se integrará con todas las salas y será presidido por el Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación.

Si se tratara de disposiciones de competencia exclusiva de las salas impositivas o de las salas aduaneras, el plenario se integrará exclusivamente con las salas competentes en razón de la materia; será presidido por el Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación o el Vicepresidente, según el caso, y se constituirá válidamente con la presencia de los dos tercios (2/3) de los miembros en ejercicio, para fijar la interpretación legal por mayoría absoluta. El mismo quórum y mayoría se requerirá para los plenarios conjuntos (impositivos y aduaneros). Quien presida los plenarios tendrá doble voto en caso de empate.

Cuando alguna de las salas obligadas a la doctrina sentada en los plenarios a que se refiere el presente artículo entienda que en determinada causa corresponde rever esa jurisprudencia, deberá convocarse a nuevo plenario, resultando aplicable al respecto lo establecido precedentemente.

Convocados los plenarios se notificará a las salas para que suspendan el pronunciamiento definitivo en las causas en que se debaten las mismas cuestiones de derecho. Hasta que se fije la correspondiente interpretación legal, quedarán suspendidos los plazos para dictar sentencia, tanto en el expediente que pudiera estar sometido al acuerdo como en las causas análogas.

(Artículo sustituido por art. 232 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

Cómputo de Términos

ARTÍCULO 152 — Todos los términos de este Título serán de días hábiles y se suspenderán durante el período anual de feria del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION. Reglamento

ARTÍCULO 153 — El TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION dictará reglas de procedimiento que complementen las disposiciones de esta ley, a fin de dar al proceso la mayor rapidez y eficacia. Dichas reglas serán obligatorias para el TRIBUNAL

FISCAL y las personas que actúen ante él, desde su publicación en el Boletín Oficial y podrán ser modificadas para ajustarlas a las necesidades que la práctica aconseje.

El Presidente del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION podrá dictar normas complementarias del Reglamento de Procedimientos del Tribunal, tendientes a uniformar trámites procesales y cuestiones administrativas cuando no se encuentren previstos en el mismo.

Facultades del Tribunal

ARTICULO 154 — El TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION actuará como entidad autárquica en el orden administrativo y financiero, en lo que se refiere a su organización y funcionamiento, según las normas del presente Capítulo.

ARTICULO 155 — A tales fines, su patrimonio estará constituido por todos los bienes que le asigne el Estado Nacional y por aquellos que le sean transmitidos o adquiera por cualquier causa jurídica. Continuará la gestión del actual Organismo, quedándole afectados íntegramente los bienes propios o los cedidos en uso, créditos, derechos y obligaciones. El PODER EJECUTIVO NACIONAL queda facultado para transferir sin cargo inmuebles que sean necesarios para el funcionamiento del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION.

ARTICULO 156 — Los recursos del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION provendrán de:

a) Los importes que anualmente le asigne la ley de presupuesto de la Administración Nacional.

b) Los importes que provengan de la aplicación de multas contempladas en el artículo 162 y en el artículo 1.144 del Código Aduanero.

c) Los importes que provengan de la venta de bienes muebles o inmuebles registrables o no. Dichos importes podrán ser aplicados exclusivamente a la compra o construcción de otros bienes de tal naturaleza en forma indistinta.

d) Todo ingreso no contemplado expresamente, pero cuya percepción no sea incompatible con las facultades otorgadas al Organismo. El TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION tendrá a su cargo la administración y manejo de los fondos destinados a atender su presupuesto.

ARTICULO 157 — (Artículo derogado por art. 245 de la Ley N° 27.430 B.O. 29/12/2017, Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

ARTÍCULO 158 — Atribuciones y responsabilidades del Presidente. El Presidente tendrá las siguientes atribuciones y responsabilidades:

a) Representar legalmente al Tribunal Fiscal de la Nación, personalmente, o por delegación o mandato, en todos los actos y contratos que se requieran para el funcionamiento del servicio, de acuerdo con las disposiciones en vigor, y suscribir los documentos públicos o privados que sean necesarios.

b) Organizar y reglamentar el funcionamiento interno del Tribunal Fiscal de la Nación en sus aspectos estructurales, funcionales y de administración de personal, incluyendo el dictado y modificación de la estructura orgánico-funcional en los niveles inferiores a los que apruebe el Poder Ejecutivo nacional.

c) Suscribir, en representación del Poder Ejecutivo nacional y bajo la autorización previa de la Secretaría de Hacienda dependiente del Ministerio de Hacienda, convenciones colectivas de trabajo con la entidad gremial que represente al personal, en los términos de la ley 24.185.

d) Fijar el horario general y los horarios especiales en que desarrollará su actividad el organismo, de acuerdo con las necesidades de la función específicamente jurisdiccional que éste cumple.

e) Elevar anualmente a la Secretaría de Hacienda dependiente del Ministerio de Hacienda el plan de acción y el anteproyecto de presupuesto de gastos e inversiones para el ejercicio siguiente.

f) Aprobar los gastos e inversiones del organismo, pudiendo redistribuir los créditos sin alterar el monto total asignado.

g) Ejercer toda otra atribución compatible con el cargo y necesaria para el cumplimiento de las funciones del organismo. (Artículo sustituido por art. 233 de la Ley N° 27.430 B.O. 29/12/2017, Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial)

Competencia del Tribunal

ARTÍCULO 159 — El TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION será competente para conocer:

a) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que determinen tributos y sus accesorios, en forma cierta o presuntiva, o ajusten quebrantos, por un importe superior a PESOS VEINTICINCO MIL ($ 25.000) o PESOS CINCUENTA MIL ($ 50.000), respectivamente. (Montos sustituidos por art. 74 de la Ley N° 26.784 B.O. 05/11/2012)

b) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que, impongan multas superiores a PESOS VEINTICINCO MIL ($ 25.000) o sanciones de otro tipo, salvo la de arresto. (Monto sustituido por art. 74 de la Ley N° 26.784 B.O. 05/11/2012)

c) De los recursos de apelación contra las resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de tributos, formuladas ante la AFIP, y de las demandas por repetición que, por las mismas materias, se entablen directamente ante el Tribunal Fiscal de la Nación. En todos los casos siempre que se trate de importes superiores a PESOS VEINTICINCO MIL ($ 25.000). (Monto sustituido por art. 74 de la Ley N° 26.784 B.O. 05/11/2012)

d) De los recursos por retardo en la resolución de las causas radicadas ante la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, en los casos contemplados en el segundo párrafo del art. 81.

e) Del recurso de amparo a que se refieren los arts. 182 y 183.

f) En materia aduanera, el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION será competente para conocer de los recursos y demandas contra resoluciones de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS que determinen derechos, gravámenes, recargos y sus accesorios o ingresos a la renta aduanera a cargo de los particulares y/o apliquen sanciones —excepto en las causas de contrabando—; del recurso de amparo de los contribuyentes y terceros y los reclamos y demandas de repetición de derechos, gravámenes, accesorios y recargos recaudados por la ADMINISTRACION FEDERAL como también de los recursos a que ellos den lugar. (Artículo sustituido por Título XV art. 18 inciso 14) de la Ley Nº 25.239 B.O. 31/12/1999)

Personería

ARTÍCULO 160 — En la instancia ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION los interesados podrán actuar personalmente, por medio de sus representantes legales, o por mandatario especial, el que acreditará su calidad de tal mediante simple autorización certificada por el Secretario del TRIBUNAL FISCAL o Escribano Público. Representación y Patrocinio.

ARTÍCULO 161 — La representación y patrocinio ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION se ejercerá por las personas autorizadas para actuar en causas judiciales. Tales funciones podrán ser desempeñadas, además, por doctores en ciencias económicas o contadores públicos, inscriptos en la respectiva matrícula y por todas aquellas personas que al 30 de diciembre de 1964 estuvieran inscriptas y autorizadas a actuar ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION por haber cumplido los requisitos exigidos por el Decreto Nº 14.631/60.

Sanciones Procesales

ARTICULO 162 — El TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION y el vocal interviniente tendrán facultad para aplicar sanciones a las partes y demás personas vinculadas con el proceso, en caso de desobediencia o cuando no presten la adecuada colaboración para el rápido y eficaz desarrollo del proceso. Las sanciones podrán

consistir en llamados de atención, apercibimiento o multas de hasta PESOS VEINTE MIL ($ 20.000) y serán comunicadas a la entidad que ejerza el poder disciplinario de la profesión en su caso. (Monto sustituido por art. 75 de la Ley N° 26.784 B.O. 05/11/2012) (Párrafo sustituido por Título XV Art. 18 inciso 15) de la Ley Nº 25.239 B.O. 31/12/1999)

La resolución firme que imponga esta multa deberá cumplirse dentro del tercer día, bajo apercibimiento de seguir la vía de ejecución fiscal establecida en el Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación.

Las resoluciones que apliquen las sanciones a que se refiere este artículo, serán apelables dentro o de igual plazo ante la Cámara Nacional competente pero el recurso se sustanciará dentro del término y forma previstos para la apelación de la sentencia definitiva.

ARTICULO 163 — El proceso será escrito, sin perjuicio de la facultad de los Vocales para llamar a audiencia durante el término de prueba cuando así se estime necesario. En este caso la intervención personal del Vocal o su Secretario deberá cumplirse bajo pena de nulidad, sin posibilidad de confirmación. La nulidad podrá ser invocada por cualquiera de las partes, en cualquier estado del proceso.

Impulso de Oficio

ARTICULO 164 — El TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION impulsará de oficio el procedimiento teniendo amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes, salvo que mediare la admisión total o parcial de una de ellas a la pretensión de la contraria, en cuyo caso, si el desistimiento o allanamiento fuera aceptado por la contraparte, deberá dictar sentencia teniendo a la litigante por desistida o allanada según corresponda. Cuando se allanare, el Fisco deberá hacerlo por resolución fundada.

CAPITULO II

DE LAS ACCIONES Y RECURSOS

Del Recurso de Apelación por Determinación de Impuestos, Quebrantos y Aplicación de Multas

ARTICULO 165 — Serán apelables ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION las resoluciones de la AFIP que determinen tributos y sus accesorios en forma cierta o presuntiva o impongan sanción, cuando las obligaciones de pago excedan la suma que al efecto establece el artículo 159. Si la determinación tributaria y la imposición de sanción se decidieran conjuntamente, la resolución íntegra podrá apelarse cuando ambos conceptos en conjunto superen el importe mínimo previsto en el párrafo anterior, sin perjuicio de que el interesado pueda recurrir sólo por uno de esos conceptos pero siempre que éste supere dicho importe mínimo.

Asimismo, serán apelables los ajustes de quebrantos impositivos que excedan el respectivo importe consignado en el citado artículo 159. (Artículo sustituido por Título XV art. 18 inciso 16) de la Ley Nº 25.239 B.O. 31/12/1999)

ARTÍCULO 166 — El recurso se interpondrá por escrito ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, dentro de los QUINCE (15) días de notificada la resolución administrativa. Tal circunstancia deberá ser comunicada por el recurrente a la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA o a la DIRECCION GENERAL DE ADUANAS dependiente de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, en su caso, dentro del mismo plazo y bajo apercibimiento de lo dispuesto en el artículo 39.

En el recurso el apelante deberá expresar todos sus agravios, oponer excepciones, ofrecer la prueba y acompañar la instrumental que haga a su derecho. Salvo en materia de sanciones y sin perjuicio de las facultades establecidas en los artículos 164 y 177, no se podrá ofrecer la prueba que no hubiera sido ofrecida en el correspondiente procedimiento ante la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA, con excepción de la prueba sobre hechos nuevos o la necesaria para reputar el resultado de medidas para mejor proveer dispuestas en sede administrativa.

Los requisitos de forma y condiciones a que deberán ajustarse los actos precitados serán establecidos en el reglamento del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION. (Artículo sustituido por Título XV art. 18 inciso 17) de la Ley Nº 25.239 B.O. 31/12/1999)

ARTICULO 167 — La interposición del recurso no suspenderá la intimación de pago respectiva, que deberá cumplirse en la forma establecida por la ley, salvo por la parte apelada. Si se interpusiere el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación contra los actos enumerados en el artículo 76 de esta ley respecto de los cuales es manifiestamente improcedente, no se suspenderán los efectos de dichos actos. (Párrafo incorporado por art. 234 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

Intereses

ARTICULO 168 — Cuando el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION encontrare que la apelación es evidentemente maliciosa, podrá disponer que sin perjuicio del interés del artículo 37 se liquide otro igual hasta el momento del fallo, que podrá aumentar en un ciento por ciento (100

Traslado del Recurso

ARTICULO 169 — Dentro de los diez (10) días de recibido el expediente en la vocalía, se dará traslado del recurso a la apelada por treinta (30) días para que lo

conteste, oponga excepciones, acompañe el expediente administrativo y ofrezca su prueba. El plazo de treinta (30) días establecido en el párrafo anterior sólo será prorrogable por conformidad de partes manifestada por escrito al Tribunal dentro de ese plazo y por un término no mayor a treinta (30) días.

(Artículo sustituido por art. 235 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia) Rebeldía

ARTÍCULO 170 — La rebeldía no alterará la secuencia del proceso y si en algún momento cesare, continuará la sustanciación sin que pueda en ningún caso retrogradar.

Excepciones

ARTICULO 171 — Dentro de los cinco (5) días de producida la contestación de la Dirección General Impositiva o de la Dirección General de Aduanas, en su caso, el vocal dará traslado al apelante por el término de diez (10) días de las excepciones que aquélla hubiera opuesto para que las conteste y ofrezca la prueba. (Párrafo sustituido por art. 236 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

Las excepciones que podrán oponer las partes como de previo y especial pronunciamiento son las siguientes:

a) Incompetencia.

b) Falta de personería.

c) Falta de legitimación en el recurrente o la apelada.

d) Litispendencia.

e) Cosa juzgada.

f) Defecto legal.

g) Prescripción.

h) Nulidad.

Las excepciones que no fueren de previo y especial pronunciamiento se resolverán con el fondo de la causa. La resolución que así lo disponga será inapelable. El Vocal deberá resolver dentro de los DIEZ (10) días sobre la admisibilidad de las excepciones que se hubieran opuesto, ordenando la producción de las pruebas que se hubieran ofrecido, en su caso. Producidas aquéllas, el Vocal interviniente elevará los autos a la Sala.

Causa de Puro Derecho. Autos para Sentencia

ARTÍCULO 172 — Una vez contestado el recurso y las excepciones, en su caso, si no existiera prueba a producir, dentro de los diez (10) días, el vocal elevará los autos a la sala.

(Artículo sustituido por art. 237 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

Apertura a Prueba

ARTÍCULO 173 — Audiencia preliminar de prueba. Si no se hubiesen planteado excepciones o una vez que éstas hayan sido tramitadas o que se haya resuelto su tratamiento con el fondo, subsistiendo hechos controvertidos, el vocal, dentro de los diez (10) días, citará a las partes a una audiencia. Sobre esta resolución podrá plantearse recurso de reposición.

En tal acto recibirá las manifestaciones de las partes con referencia a los hechos controvertidos y a la prueba propuesta. El vocal podrá interrogar a las partes acerca de los hechos y de la pertinencia y viabilidad de la prueba. Oídas las partes, fijará los hechos articulados que sean conducentes a la decisión de la controversia y dispondrá la apertura a prueba o que la causa sea resuelta como de puro derecho.

Si alguna de las partes se opusiere a la apertura a prueba, el vocal resolverá lo que sea procedente luego de escuchar a la contraparte.

Si todas las partes manifestaren que no tienen ninguna prueba a producir, o que ésta consiste únicamente en las constancias del expediente o en la documental ya agregada y no cuestionada, la causa quedará conclusa para definitiva.

Si el vocal decidiera en el acto de la audiencia que la cuestión debe ser resuelta como de puro derecho, elevará los autos a la sala dentro de los diez (10) días. Sobre la apertura a prueba o la declaración de puro derecho podrá plantearse recurso de reposición.

(Artículo sustituido por art. 238 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

Artículo...- Apertura a prueba. Si hubiese prueba a producir, el vocal resolverá dentro de los diez (10) días sobre la pertinencia y la admisibilidad de las pruebas, fijando un término que no podrá exceder de sesenta (60) días para su producción.

A pedido de cualquiera de las partes, el vocal podrá ampliar dicho término por otro período que no podrá exceder de treinta (30) días.

Mediando acuerdo de partes la ampliación no podrá exceder del término de cuarenta y cinco (45) días.

(Artículo s/n incorporado por art. 239 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

Producción de la Prueba

ARTÍCULO 174 — Las diligencias de prueba se tramitarán directa y privadamente entre las partes o sus representantes, y su resultado se incorporará al proceso. El Vocal prestará su asistencia para asegurar el efecto indicado, allanando los inconvenientes que se opongan a la realización de las diligencias y emplazando a quienes fueran remisos en prestar su colaboración. El Vocal tendrá a ese efecto, para el caso de juzgarlo necesario, la facultad que el artículo 35 acuerda a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS para hacer comparecer a las personas ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION.

Informes

ARTICULO 175 — Los pedidos de informes a las entidades públicas o privadas podrán ser requeridos por los representantes de las partes. Deberán ser contestados por funcionario autorizado, con aclaración de firma, el que deberá comparecer ante el Vocal si lo considerara necesario, salvo que designare otro funcionario especialmente autorizado a tal efecto. La DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA y la DIRECCION GENERAL DE ADUANAS dependientes de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS deberán informar sobre el contenido de resoluciones o interpretaciones aplicadas en casos similares al que motiva el informe.

Alegato - Vista de la Causa

ARTICULO 176 — Vencido el término de prueba o diligenciadas las medidas para mejor proveer que hubiere ordenado o transcurridos ciento ochenta (180) días del auto que las ordena —prorrogables por una sola vez por igual plazo— el vocal instructor, dentro de los diez (10) días, declarará su clausura y elevará, dentro de los cinco (5) días, los autos a la sala, la que dentro de los cinco (5) días los pondrá a disposición de las partes para que produzcan sus alegatos, por el término de diez (10) días o bien —cuando por auto fundado entienda necesario un debate más amplio— convocará a audiencia para la vista de la causa. Dicha audiencia deberá realizarse dentro de los veinte (20) días de la elevatoria de la causa a la sala y sólo podrá suspenderse —por única vez— por causa del Tribunal Fiscal de la Nación, que deberá

fijar una nueva fecha de audiencia para dentro de los treinta (30) días posteriores a la primera.

(Artículo sustituido por art. 240 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

Medidas para Mejor Proveer

ARTÍCULO 177 — Hasta el momento de dictar sentencia podrá el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION disponer las medidas para mejor proveer que estime oportunas, incluso medidas periciales por intermedio de funcionarios que le proporcionarán la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS o aquellos organismos nacionales competentes en la materia de que se trate. Tales funcionarios actuarán bajo la exclusiva dependencia del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION.En estos casos, el término para dictar sentencia se ampliará en TREINTA (30) días.

Si se hubiere convocado audiencia para la vista de la causa concurrirán las partes o sus representantes, los peritos que hubieren dictaminado y los testigos citados por el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION.

La audiencia se celebrará con la parte que concurra y se desarrollará en la forma y orden que disponga el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, el que requerirá las declaraciones o explicaciones que estime pertinentes, sin sujeción a formalidad alguna, con tal que versaren sobre la materia en litigio.

En el mismo acto las partes o sus representantes alegarán oralmente sobre la prueba producida y expondrán las razones de derecho.

Acciones de Repetición

ARTICULO 178 — Cuando el contribuyente -en el caso de pago espontáneo-, ejerciendo la opción que le acuerda el artículo 81, interpusiera apelación contra la resolución administrativa recaída en el reclamo de repetición, lo hará ante el TRIBUNAL FISCAL en la forma y condiciones establecidas para las demás apelaciones, a cuyo procedimiento aquélla quedará sometida. Si la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS no evacuare en término el traslado previsto en al artículo 169, será de aplicación el artículo 170. El mismo procedimiento regirá para la demanda directa ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, pero el término para contestarla será de sesenta (60) días. Con la contestación de la apelación o la demanda, el representante fiscal deberá acompañar la certificación de la ADMINISTRACION FEDERAL sobre los pagos que se repiten.

ARTICULO 179 — En los casos de repetición de tributos, los intereses comenzarán

a correr contra el Fisco desde la interposición del recurso o de la demanda ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, según fuere el caso, salvo cuando sea obligatoria la reclamación administrativa previa, en cuyo caso los intereses correrán desde la fecha de tal reclamo.

ARTÍCULO 180 — En el caso de que un contribuyente no hubiere interpuesto recurso alguno contra la resolución que determinó el tributo y aplicó multa, podrá comprender en la demanda de repetición que deduzca por el gravamen, la multa consentida, pero tan sólo en la parte proporcional al tributo cuya repetición se persigue.

ARTICULO 181 — Transcurrido el plazo previsto en el artículo 81, primer párrafo, sin que se dicte resolución administrativa, el interesado podrá interponer recurso ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION para que éste se avoque al conocimiento del asunto, en cuyo caso se seguirá el procedimiento establecido para la apelación; ello sin perjuicio del derecho de optar por la demanda ante la Justicia Nacional, de acuerdo con lo previsto en el artículo 82, inciso c).

Recurso de Amparo

ARTICULO 182 — La persona individual o colectiva perjudicada en el normal ejercicio de un derecho o actividad por demora excesiva de los empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia a cargo de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, podrá ocurrir ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION mediante recurso de amparo de sus derechos. El recurrente deberá previamente haber interpuesto pedido de pronto despacho ante la autoridad administrativa y haber transcurrido un plazo de QUINCE (15) días sin que se hubiere resuelto su trámite. (Párrafo incorporado por art. 1°, punto XXVII de la Ley N° 25.795 B.O. 17/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.)

ARTÍCULO 183 — El TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, si lo juzgare procedente en atención a la naturaleza del caso, requerirá del funcionario a cargo de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS que dentro de breve plazo informe sobre la causa de la demora imputada y forma de hacerla cesar. Contestado el requerimiento o vencido el plazo para hacerlo, podrá el TRIBUNAL FISCAL resolver lo que corresponda para garantizar el ejercicio del derecho del afectado, ordenando en su caso la realización del trámite administrativo o liberando de él al particular mediante el requerimiento de la garantía que estime suficiente.

El Vocal Instructor deberá sustanciar los trámites previstos en la primera parte del presente artículo dentro de los TRES (3) días de recibidos los autos, debiendo el Secretario dejar constancia de su recepción y dando cuenta inmediata a aquél.

Cumplimentados los mismos, elevará inmediatamente los autos a la Sala, la que

procederá al dictado de las medidas para mejor proveer que estime oportunas dentro de las cuarenta y ocho (48) horas de la elevatoria, que se notificará a las partes.

Las resoluciones sobre la cuestión serán dictadas prescindiendo del llamamiento de autos y dentro de los CINCO (5) días de haber sido elevados los autos por el Vocal Instructor o de que la causa haya quedado en estado, en su caso.

CAPITULO III

DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL

ARTICULO 184 — Cuando no debiera producirse prueba o vencido el término para alegar, o celebrada la audiencia para la vista de la causa, en su caso, el Tribunal Fiscal de la Nación pasará los autos para dictar sentencia.

La elevación de la causa a la Sala respectiva deberá efectuarse dentro de los DIEZ (10) días de haber concluido las etapas señaladas en el párrafo anterior.

La Sala efectuará el llamado de autos dentro de los CINCO (5) o DIEZ (10) días de que éstos hayan sido elevados por el Vocal Instructor o de haber quedado en estado de dictar sentencia, según se trate de los casos previstos por los artículos 171 y 172 o 176, respectivamente, computándose los términos establecidos por el artículo 188 a partir de quedar firme el llamado.

La sentencia podrá dictarse con el voto coincidente de DOS (2) de los miembros de la Sala, en caso de vacancia o licencia del otro Vocal integrante de la misma.

La parte vencida en el juicio deberá pagar todos los gastos causídicos y costas de la contraria, aún cuando ésta no lo hubiere solicitado. Sin embargo la Sala respectiva podrá eximir total o parcialmente de esta responsabilidad al litigante vencido, siempre que encontrare mérito para ello, expresándolo en su pronunciamiento bajo pena de nulidad de la eximición. A los efectos expresados serán de aplicación las disposiciones que rigen en materia de arancel de abogados y procuradores para los representantes de las partes y sus patrocinantes, así como las arancelarias respectivas para los peritos intervinientes.

Cuando en función de las facultades del artículo 164 el Tribunal Fiscal de la Nación recalifique o reduzca la sanción a aplicar, las costas se impondrán por el orden causado. No obstante, el Tribunal podrá imponer las costas al Fisco Nacional, cuando la tipificación o la cuantía de la sanción recurrida se demuestre temeraria o carente de justificación. (Párrafo sustituido por art. 241 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia) (Artículo sustituido por art. 1° pto. XXIX de la Ley N° 26.044 B.O. 6/7/2005)

ARTICULO 185 — La sentencia no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese TRIBUNAL de la NACION.

ARTICULO 186 — El TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION podrá declarar en el caso concreto, que la interpretación ministerial o administrativa aplicada no se ajusta a la ley interpretada. En ambos supuestos, la sentencia será comunicada al organismo de superintendencia competente.

Liquidación

ARTICULO 187 — El Tribunal Fiscal de la Nación podrá practicar en la sentencia la liquidación del tributo y accesorios y fijar el importe de la multa o, si lo estimare conveniente, dar las bases precisas para ello, ordenando dentro de los diez (10) días a las reparticiones recurridas que practiquen la liquidación en el término de treinta (30) días prorrogables por igual plazo y una sola vez, bajo apercibimiento de practicarlas el recurrente.

Dentro de los cinco (5) días se dará traslado de la liquidación practicada por las partes por un plazo de cinco (5) días. Vencido este plazo o una vez recibida la contestación, el Tribunal Fiscal de la Nación resolverá dentro de los diez (10) días. Esta resolución será apelable en el plazo de quince (15) días, debiendo fundarse el recurso al interponerse. (Artículo sustituido por art. 242 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)

Término para Dictar Sentencia

ARTICULO 188 — Salvo lo dispuesto en el artículo 177, la sentencia deberá dictarse dentro de los siguientes términos, contados a partir del llamamiento de autos para sentencia:

a) Cuando resolviere excepciones, tratadas como cuestiones previas y de especial pronunciamiento: QUINCE (15) días.

b) Cuando se tratare de la sentencia definitiva y no se produjeran pruebas: TREINTA (30) días.

c) Cuando se tratare de la sentencia definitiva y hubiere mediado producción de prueba en la instancia: sesenta (60) días.

Las causas serán decididas con arreglo a las pautas establecidas por el artículo 34, inciso 2) del Código de Procedimientos en Materia Civil y Comercial de la Nación, dando preferencia a los recursos de amparo.

La intervención necesaria de Vocales subrogantes determinará la elevación al doble de los plazos previstos. Cuando se produjere la inobservancia de los plazos previstos, la sala interviniente deberá llevar dicha circunstancia a conocimiento de la Presidencia en todos los casos, con especificación de los hechos que la hayan motivado, la que deberá proceder al relevamiento de todos los incumplimientos registrados, para la adopción de las medidas que correspondan.

Si los incumplimientos se reiteraran en más de DIEZ (10) oportunidades o en más de CINCO (5) producidas en un año, el Presidente deberá, indefectiblemente, formular la acusación a que se refiere el primer párrafo del artículo 148, en relación a los vocales responsables de dichos incumplimientos.

ARTÍCULO 189 — Si la sentencia decidiera cuestiones previas que no ponen fin al litigio, la posibilidad de apelarla quedará postergada hasta el momento de apelarse la sentencia definitiva.

ARTÍCULO 190 — Los plazos señalados en este Título se prorrogarán cuando el PODER EJECUTIVO NACIONAL resolviera de modo general establecer términos mayores en atención al cúmulo de trabajo que pesare sobre el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, demostrado por estadísticas que éste le someterá. Recurso de Aclaratoria

ARTICULO 191 — Notificada la sentencia, las partes podrán solicitar, dentro de los CINCO (5) días, que se aclaren ciertos conceptos oscuros, se subsanen errores materiales, o se resuelvan puntos incluidos en el litigio y omitidos en la sentencia.

Recurso de Revisión y Apelación Limitada

ARTICULO 192 — Los responsables o infractores podrán interponer el recurso de revisión y de apelación limitada a que se refiere el artículo 86, para ante la Cámara Nacional competente, dentro de TREINTA (30) días de notificárseles la sentencia del TRIBUNAL y, con sujeción a lo dispuesto en el artículo siguiente, igual derecho tendrá la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS. No interpuesto el recurso, la sentencia pasará en autoridad de cosa juzgada y deberá cumplirse dentro de QUINCE (15) días de quedar firme.

Será Cámara Nacional competente aquélla en cuya jurisdicción funcione la sede o la delegación permanente o móvil del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, según sea donde se ha radicado la causa.

El plazo para apelar las sentencias recaídas en los recursos de amparo, será de DIEZ (10) días. (Párrafo sustituido por Título XV art. 18 inciso 20) de la Ley Nº 25.239 B.O. 31/12/1999)

ARTICULO 193 — La Dirección General Impositiva y la Dirección General de Aduanas, dependiente de la Administración Federal de Ingresos Públicos, deberán

apelar las sentencias desfavorables, en tanto afecten al Fisco, e inmediatamente elevarán un informe fundado a la Subsecretaría de Política Tributaria —dependiente de la Secretaría de Hacienda — o el organismo que la reemplace, quien podrá decidir el desistimiento de la apelación interpuesta. (Artículo sustituido por art. 1° de la Ley N° 25.720 B.O. 17/1/2003) (Nota Infoleg: Por art. 1º de la Resolución Nº 401/2000 del Ministerio de Economía B.O. 15/05/2000, se delega la firma de las autorizaciones para apelar las sentencias del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, en el funcionario a cargo de la SUBSECRETARIA DE POLITICA TRIBUTARIA dependiente de la SECRETARIA DE HACIENDA del Ministerio de Economía, las que se considerarán otorgadas por el mismo)

ARTÍCULO 194 — La apelación de las sentencias se concederá en ambos efectos, salvo la de aquellas que condenaren al pago de tributos e intereses, que se otorgará al solo efecto devolutivo. En este caso, si no se acreditare el pago de lo adeudado ante la repartición apelada dentro de los TREINTA (30) días desde la notificación de la sentencia o desde la notificación de la resolución que apruebe la liquidación practicada, la repartición expedirá de oficio la boleta de deuda a que se refiere el artículo 92, fundada en la sentencia o liquidación, en su caso.

Interposición del Recurso

ARTÍCULO 195 — El escrito de apelación se limitará a la mera interposición del recurso. Dentro de los QUINCE (15) días subsiguientes a la fecha de su presentación, el apelante expresará agravios por escrito ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, el que dará traslado a la otra parte para que la conteste por escrito en el mismo término, vencido el cual, haya o no contestación, se elevarán los autos a la Cámara Nacional competente, sin más sustanciación, dentro de las cuarenta y ocho (48) horas siguientes.

La apelación contra las sentencias recaídas en los recursos de amparo deberá fundarse juntamente con la interposición del recurso y se dará traslado de la misma a la otra parte para que la conteste por escrito dentro del término de DIEZ (10) días, vencido el cual, haya o no contestación, se elevarán los autos a la Cámara sin más sustanciación, dentro de las CUARENTA Y OCHO (48) horas. (Párrafo sustituido por Título XV art. 18 inciso 21) de la Ley Nº 25.239 B.O. 31/12/1999)

ARTÍCULO 196 — En el caso de que la sentencia no contuviere liquidación del impuesto y accesorios que mandase pagar al contribuyente, el plazo para expresar agravios se contará desde la fecha de notificación de la resolución que apruebe la liquidación.

CAPITULO IV

DISPOSICIONES GENERALES

Aplicación Supletoria

ARTICULO 197 — Será de aplicación supletoria en los casos no previstos en este Título y en el Reglamento Procesal del Tribunal Fiscal, el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y, en su caso, el Código Procesal Penal de la Nación.

ARTÍCULO 198 — El PODER EJECUTIVO NACIONAL podrá extender la competencia de los Tribunales Fiscales que organiza la presente ley a otros impuestos que los indicados en el artículo 144. Queda también autorizado para modificar la suma que el artículo 165 establece como condición para apelar de las resoluciones de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS.

ARTICULO 199 — Contra las resoluciones que la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS dictare después de la instalación del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, los particulares podrán interponer ante éste los recursos y demandas que la presente ley autoriza, los que en tal caso producirán los efectos que en ella se determinan.

Acordada T.F.N. 840/93 ACORDADA T.F.N. 840/93 - Buenos Aires, 22 de diciembre de 1993 - B.O.: 12/1/94 - Reglamento de Procedimiento del Tribunal Fiscal de la Nación. Con las modificaciones de las AA. T.F.N. 1.113/97 (B.O.: 19/12/97), 1.438/00 (B.O.: 20/6/00), 1.562/01 (B.O.: 18/5/01), 1.680/02 (B.O.: 29/5/02) y 2.048/06 (B.O.: 28/2 y 1/3/07).

I - Generalidades

Asiento del Tribunal
Art. 1 (1) – Asiento del Tribunal. El Tribunal Fiscal de la Nación, creado por la Ley 15.265, tendrá su sede en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en Av. Julio Argentino Roca 651, piso siete; sus Mesas de Entradas funcionarán en la planta baja sectores 14 y 15. (1) Artículo sustituido por AA. T.F.N. 1.562/01, art. 2 (B.O.: 18/5/01). Vigencia: a partir del 25/6/01. El texto anterior decía: "Artículo 1 – El Tribunal Fiscal de la Nación, creado por la Ley 15.265, tendrá su sede en la Capital Federal". Presentaciones de los interesados en el interior del país

Art. 2 – Presentaciones del interesado en el interior del país. Las Mesas de Entradas de las delegaciones, distritos y agencias de la Dirección General Impositiva y de las aduanas de la Administración Nacional de Aduanas, funcionarán como Mesas de Entradas del Tribunal sujetas, a esos efectos, a la presente reglamentación y a lo que dicte el presidente, al único fin de recibir los recursos y demandas que promuevan las personas domiciliadas en las respectivas jurisdicciones. Feria del Tribunal

Art. 3 – Feria del Tribunal. Durante el mes de enero y en el período en que la Corte Suprema de Justicia de la Nación implante feria, atento lo establecido en el art. 138 de la Ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones), y en el art. 1140 del Código Aduanero, funcionará como Tribunal de Feria a los efectos de atender

únicamente en los recursos de amparo y en aquellos asuntos que no admitan demora.

Facultades en la causa de los secretarios, funcionarios y empleados
Art. 4 – Facultades en la causa de los secretarios, funcionarios y empleados. Los secretarios generales podrán efectuar emplazamientos, citaciones y notificaciones, otorgar vistas y conferir traslados, firmar resoluciones de trámite, suscribir certificaciones, oficios, testimonios y constancias de deuda. Asimismo estarán facultados para devolver escritos presentados fuera de término o sin copias.

Los secretarios generales de asuntos aduaneros e impositivos deberán, a los fines del art. 137, 2º párrafo de la Ley 11.683 (conf. redacción del Dto. 1.684/93), informar sobre las causas ingresadas que pudieren encontrarse en la situación prevista en dicha norma.

Los secretarios de vocalía podrán suscribir los oficios, cédulas, certificados y testimonios que ordene el vocal y deberán preparar los formularios de control de vencimientos y llevar agenda de audiencias. Podrán, asimismo, celebrar las audiencias de instrucción a que se refieren el art. 145 de la Ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones) y el art. 1153 del Código Aduanero, y las audiencias de testigos. Tendrán, además las facultades y funciones que establece el art. 38 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Los funcionarios de Mesa de Entradas estarán autorizados para suscribir recibos de los documentos que se presenten en el Tribunal. Cualquier empleado del Tribunal se reputará autorizado para efectuar notificaciones. Los escritos y documentos recibidos deberán elevarse a la vocalía o a la sala en que tramiten los expedientes a los que aquéllos correspondan, dentro de las cuarenta y ocho horas.

Atención al público por los secretarios generales
Art. 5 – Atención al público por los secretarios generales. Los secretarios generales atenderán al público diariamente dentro del horario de las mesas de entradas. Integración de las salas, competencia de cada una

Art. 6 (1) – Integración de las Salas. Competencia de cada una. Las vocalías de la sala A serán de la primera, segunda y tercera nominación; las de la sala B de la cuarta, quinta y sexta nominación; las de las de la sala C de la séptima, octava y novena nominación; las de la sala D de la décima, undécima y duodécima nominación; las de la sala E de la decimotercera, decimocuarta y decimoquinta nominación; las de la sala F de la decimosexta, decimoséptima y decimoctava nominación; las de la sala G de la decimonovena, vigésima y vigésimo primera nominación. Las cuatro primeras tendrán la competencia a que se refiere el art. 159 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones), en su primer párrafo, y las tres restantes la competencia establecida en el art. 1025 del Código Aduanero. Las dos primeras nominaciones dentro de cada sala, en las impositivas, y las tres nominaciones en las aduaneras, se asignarán a los vocales abogados.

El presidente y el vicepresidente del Tribunal presidirán las salas que como titulares integren. En las restantes salas el presidente será elegido por acuerdo de sus miembros y por el período de tres años.

Salvo en el supuesto de excusación, en los casos previstos en el último párrafo del art. 146 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones), el vocal de la primera nominación de la sala reemplazará al de la primera nominación de la sala anterior por orden alfabético. Igual procedimiento se aplicará en las restantes nominaciones.

(2) El reemplazo previsto en el párrafo anterior no podrá exceder de un año (3). Trascurrido dicho lapso el reemplazo se efectuará sucesivamente y por igual plazo, siguiendo el orden ascendente de las Vocalías, posteriores al primer vocal reemplazante, excluyendo a los integrantes de la Sala a la que corresponda la Vocalía a reemplazar. En el caso de las salas impositivas, el procedimiento indicado precedentemente se llevará a cabo considerando, de ser posible, en forma separada a las Vocalías asignadas a vocales abogados o contadores, de conformidad con lo establecido en la última parte del primer párrafo. El vocal que haya cumplido un reemplazo en las condiciones de los párrafos precedentes no realizará un nuevo reemplazo hasta tanto hayan intervenido como reemplazantes los demás vocales en el orden señalado en el párrafo anterior. A los reemplazos que se estén cumpliendo a la fecha de entrada en vigencia de la presente norma les será aplicable la misma, computándose el plazo de reemplazo ya cumplido.

Si el sistema de reemplazo no fuere posible por darse a su respecto alguna de las causales previstas en dicha disposición legal, el vocal sustituto será el restante miembro abogado de la misma sala, en las impositivas, y por orden numérico ascendente de nominación en las aduaneras, y en caso de imposibilidad de tal sustitución por darse también con relación a este último las causales del mismo artículo, o por estar ya actuando como subrogante legal, será vocal sustituto el de la sala siguiente en el mismo orden que se dejó indicado y así sucesivamente.

El subrogante sustituto cesará en su subrogación cuando se cubra la vacante, de existir, del vocal que hubiese sido subrogante legal, entrando a partir de ese momento a subrogar este último.

En caso de excusación del vocal instructor en el expediente que aún no fue elevado a sala será sustituido por cualquiera de los integrantes de las otras salas de la misma competencia. En este supuesto, la causa en que se produjere la excusación cambiará de radicación y pasará a la sala a la que corresponda la vocalía sustituta. Si el expediente hubiera sido elevado a sala o en ocasión de su elevatoria se produjera la excusación del vocal preopinante, se aplicará la misma solución prevista en el párrafo anterior.

En los casos contemplados en los dos párrafos anteriores, la adjudicación de la vocalía reemplazante y de la causa, en compensación al vocal que se excusó, se

efectuará por sorteo conforme el siguiente procedimiento:

1. A los fines de determinar la vocalía que deberá actuar como sustituta, se llevará a cabo un sorteo especial, en bolillero aparte, del que no participará ninguna de las vocalías que integran la sala a la que pertenece el vocal que se excusó.

2. Con el objeto de la pertinente compensación, la vocalía que resultó sorteada como sustituta no participará del primer sorteo ordinario en el que le corresponda intervenir y que se efectúe con posterioridad a la fecha en que se produzca la notificación de la excusación –por parte de la Presidencia del Tribunal– a la Secretaría General pertinente.

3. Por su parte, la vocalía que se excusó deberá en todos los casos participar del primer sorteo ordinario que se efectúe con posterioridad a la fecha en que se produzca la notificación a que se refiere el punto anterior y, asignada que le sea una causa si correspondiere su bolilla, deberá ser reingresada en el bolillero respectivo a los fines de la prosecución normal del sorteo ordinario.

Si el expediente hubiera sido elevado a sala, cuando se produjere la excusación de un integrante de la misma no preopinante sólo se llamará a integrar la sala con un vocal de otra sala, de igual título y competencia, cuando no pudiere dictarse sentencia por falta de coincidencia de los otros dos vocales en la resolución de la cuestión. En este último supuesto no habrá cambio de radicación de la causa y la sustitución se efectuará por sorteo especial, en bolillero aparte, relativo a vocalías sustitutas no preopinantes. En estos casos no procederá compensación.

Los registros de los sorteos, de los expedientes de vocales excusados, de las nuevas asignaciones y de las correspondientes compensaciones serán públicos, y copia de los mismos, firmadas por los secretarios intervinientes, obrarán en las Mesas de Entradas.

Cuando el expediente fuere devuelto por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, revocando o declarando nula la sentencia oportunamente dictada por una de las salas del Tribunal Fiscal, respecto de cuestiones de cualquier naturaleza o índole sobre las que el Tribunal deba nuevamente expedirse, el respectivo expediente será girado directamente a la sala que le siga en orden alfabético, siendo el vocal instructor el que surja por aplicación del tercer párrafo del presente artículo. En caso de que la sala entienda que el expediente no resulta de su competencia, deberá elevarlo a resolución del Tribunal en pleno.

(1) Artículo sustituido por AA. T.F.N. 1.438/00, art. 1 (B.O.: 20/6/00). Vigencia: 21/6/00. El texto anterior decía: "Artículo 6 – Las vocalías de la sala A serán de la primera, segunda y tercera nominación; las de la sala B de la cuarta, quinta y sexta nominación; las de la sala C de la séptima, octava y novena nominación;

las de la sala D de la décima, undécima y duodécima nominación; las de la sala E de la decimotercera, decimocuarta y decimoquinta nominación; las de la sala F de la decimosexta, decimoséptima y decimoctava nominación; las de la sala G de la decimonovena, vigésima y vigésimo primera nominación. Las cuatro primeras tendrán la competencia a que se refiere el art. 141 de la Ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones), en su primer párrafo, y las tres restantes la competencia establecida en el art. 1025 del Código Aduanero. Las dos primeras nominaciones dentro de cada sala, en las impositivas, y las tres nominaciones en las aduaneras, se asignarán a los vocales abogados.

A los fines del último párrafo del art. 132 de la Ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones), el vocal de la primera nominación de la sala reemplazará al de la primera nominación en la sala anterior por orden alfabético. Igual procedimiento se aplicará en las restantes nominaciones. Si el sistema de reemplazo no fuere posible por darse a su respecto alguna de las causales previstas en dicha disposición legal, el vocal sustituto será el restante miembro abogado de la misma sala en las impositivas y por orden numérico ascendente de nominación en las aduaneras y en caso de imposibilidad de tal sustitución, por darse también con relación a este último las causales del mismo artículo o por estar ya actuando como subrogante legal, será vocal sustituto el de la sala siguiente en el mismo orden que se dejó indicado, y así sucesivamente.

El subrogante sustituto cesará en su subrogación, cuando se cubra la vacante, de existir, del vocal que hubiese sido subrogante legal, entrando a partir de ese momento a subrogar este último.

A los efectos del reemplazo en los casos de excusación serán de aplicación las normas precedentes.

En los casos de excusación el sustituto del subrogante legal debe intervenir sólo mientras dure la licencia o impedimento de éste o se designe un nuevo titular en la nominación que por pertenecer a un orden anterior debe subrogar en primer término.

Cesarán también los reemplazos dispuestos por excusación de un titular o un sobrogante cuando, encontrándose vacante la vocalía en que fuera sorteado el expediente que la motivó, asumiera un nuevo titular; si éste también se excusare deberá seguirse el procedimiento para reemplazo.

En aquellos casos en que no corresponda entender a la sala en que estuviese radicado el expediente, éste pasará a la sala que le siga en orden alfabético, procediéndose para establecer la vocalía a la que corresponderá la instrucción, de conformidad con lo determinado por el párrafo segundo. No corresponderá entender a la sala en que estuviese radicado originalmente el expediente, cuando se tratare de los casos comprendidos en el art. 15, inc. c), 'in fine', de la Ley 22.192, o cuando el mismo fuere devuelto por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso

Administrativo Federal, revocando o declarando nula la sentencia oportunamente dictada por la aludida sala respecto de cuestiones de cualquier naturaleza o índole, sobre las que el Tribunal deba nuevamente expedirse. En tales casos, el respectivo expediente será girado directamente a la sala que le siga en orden alfabético, la cual, en caso de entender que no resulta de su competencia, deberá elevarlo a resolución del Tribunal en pleno.

El presidente y el vicepresidente del Tribunal presidirán las salas que como titulares integren. En las restantes salas el presidente será elegido por acuerdo de sus miembros y por el período de tres años.

Cuando circunstancias de hecho hicieran imposible el reemplazo de un miembro de cualquier sala por otro vocal de igual título, será vocal sustituto el vocal del otro título en el orden que se indica precedentemente, en cuyo caso deberá hacerse saber a las partes la nueva integración de la sala".

(2) Párrafo incorporado por AA. T.F.N. 1.680/02 (B.O.: 29/5/02). Vigencia: a partir del 29/5/02.

(3) Expresión sustituida por AA. T.F.N. 2.048/06, art. 1 (B.O.: 28/2 y 1/3/07). El texto anterior decía: "... no podrá exceder de seis meses".

Sorteo público de expedientes

Art. 7 – Sorteo público de expedientes. Los secretarios generales efectuarán, a la última hora de las tareas de los días martes y jueves, el sorteo público de los expedientes entrados a fin de establecer el vocal instructor que entenderá en la causa. Durante los períodos en que el Tribunal se encuentre de feria (art. 3 del presente reglamento) el vocal instructor de los recursos de amparo iniciados y sorteados antes del comienzo de la feria se determinará por aplicación de las previsiones del precedente art. 6. En cuanto a los amparos que se inicien durante la feria, su sorteo se realizará en la forma prevista por el sistema general para el resto del año y, para el caso que el vocal sorteado no integre el Tribunal de feria en el momento del sorteo, se seguirá igualmente la metodología del citado art. 6, del mismo modo que si el vocal así sorteado dejare de integrar dicho Tribunal de feria.

Antes de elevar el expediente a la vocalía desinsaculada, el secretario general de asuntos impositivos o aduaneros, según corresponda, dará vista, por cinco días, a la División Coordinación de Impuesto de Sellos y Varios de la Dirección General Impositiva a efectos de que formule las observaciones que estime pertinentes, a cuyo fin cursará la pertinente notificación. Los representantes del fisco deberán expedirse dentro del quinto día, bajo apercibimiento de las medidas disciplinarias a que hubiere lugar; producido el dictamen o vencido el plazo respectivo, se elevará el expediente a la vocalía.

Dentro de los diez días de recibido el expediente en vocalía, el vocal correrá traslado

al fisco nacional, acompañando las copias de la presentación y de la documentación correspondiente y notificando dicha resolución al presentante, salvo que resultare de aplicación lo dispuesto en el art. 24.

Acumulación y separación de autos
Art. 8 – Acumulación y separación de autos. La sala que interviniere podrá disponer la acumulación de los autos, o la escisión de las causas unidas originaria o posteriormente, aun sin instancia de parte. La unión de autos, para ser resueltos simultáneamente, podrá decretarse si tuvieran premisas de hecho comunes y de tal importancia que justifiquen la acumulación, salvo que hubiese identidad de partes, en cuyo caso serán fundamentos suficientes razones de economía procesal. La separación se dispondrá cuando los inconvenientes prácticos que hayan sobrevenido sean de tal importancia que no aparezcan compensados con la ventaja de la unión.

Se requiere resolución del Tribunal en pleno cuando se trate de la unión de autos que tramitan por diferentes salas y en supuestos de escisión si mediara acumulación dispuesta por el Tribunal en pleno, el cual no podrá disponer acumulaciones por razones de economía procesal.

Los autos cuya acumulación se resolviera por la sala o por el Tribunal en pleno, en su caso, se asignarán a la vocalía donde tramiten los de numeración más baja. La acumulación podrá disponerse en los casos de conexión hasta el momento de dictar sentencia.

Notificaciones. Clases
Art. 9 – Notificaciones. Clases. Las notificaciones se efectuarán por cualesquiera de estos medios: personalmente en el expediente, por nota, por carta certificada con aviso de recepción, por telegrama, o por cédula, la que se diligenciará en la forma dispuesta por los artículos pertinentes del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Requisitos de la cédula de notificación
Art. 10 – Requisitos de la cédula de notificación. La cédula de notificación será suscripta por el secretario y se ajustará a los requisitos establecidos por el art. 136 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, pudiendo omitirse la transcripción de la resolución a notificar, si se adjunta copia de la misma, debidamente certificada por el secretario, con la constancia prevista en el citado art. 136, in fine. El vocal instructor o la sala interviniente podrán poner las notificaciones a cargo de las partes.

Notificación por cédula
Art. 11 – Notificación por cédula. Se notificarán por cédula o por medio postal que permitiere acreditar la recepción de la comunicación del acto de que se tratare, salvo lo dispuesto en los arts. 12 y 13 del presente:

1. el traslado del recurso;
2. el traslado de las excepciones;
3. la resolución que decide el tratamiento de las excepciones;
4. la que dispone la elevatoria a la sala y la que ordena la apertura a prueba;
5. el auto de clausura de la etapa probatoria;
6. el auto que dispone la producción de alegatos o convoca a audiencia para la vista de la causa;
7. las medidas para mejor proveer;
8. el llamado de autos para sentencia y las convocatorias a plenarios;
9. las sentencias, pongan o no fin al litigio;
10. las resoluciones que aprueben liquidaciones;
11. el traslado de la expresión de agravios que prevén el art. 177 de la Ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones) y el art. 1173 del Código Aduanero;
12. la resolución que fija plazo al poderdante para proveer al reemplazo del apoderado renunciante;
13. las resoluciones dictadas en los supuestos previstos por el art. 146 de la Ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones) y el art. 1143 del Código Aduanero;
14. la notificación de la nueva integración de la sala, en los supuestos del art. 6, décimo párrafo, del presente.

Declaración de rebeldía: notificaciones por nota
Art. 12 – Declaración de rebeldía: notificaciones por nota. Mediando declaración de rebeldía, las notificaciones sucesivas se practicarán por nota, salvo las que se refieren a esa declaración y a los ptos. 9 y 10 del art. 11.

Notificación por nota
Art. 13 – Notificación por nota. La notificación por nota sólo podrá disponerse por resolución del vocal instructor o de la sala, en su caso, y se hará saber por cédula con por lo menos veinticuatro horas de anticipación al primer día de la nota. Establécense como días de nota los martes y viernes. A los efectos de esta norma las Mesas de Entradas deberán llevar el registro correspondiente.

Ausentes. Notificación. Audiencia. Constancias
Art. 14 – Ausentes. Notificación. Audiencias Constancias. Las resoluciones adoptadas en cualquier audiencia y que constaren en el acta agregada al expediente, se reputarán notificadas en el mismo acto a la parte ausente que hubiere sido convocada por cualesquiera de los medios establecidos en el art. 9 de este reglamento.

En las audiencias se dejará constancia en acta de lo resuelto. Las partes tendrán derecho a dejar constancia de las peticiones formuladas y a las que no se hubiera hecho lugar.

II - De la representación y patrocinio
Acreditación de la representación en juicio
Art. 15 – Acreditación de la representación en juicio. La representación para actuar en juicio se acreditará:

a) con testimonio de poder general o especial otorgado ante escribano público;

b) con autorización especial extendida necesariamente en el F. 3, certificado por escribano público u otorgado ante el secretario general del Tribunal, o ante los jefes de las delegaciones, distritos, agencias de la Dirección General Impositiva y aduanas de la Administración Nacional de Aduanas en el interior del país. Cuando el otorgante de la autorización invocare la representación de un tercero (sociedades, etc.) deberá agregarse al formulario, en original y copia, la documentación que justifique la personería invocada. Dicho original podrá ser sustituido por copia cuya fidelidad sea certificada por escribano o por el letrado patrocinante de la presentación;

c) en el caso de abogados o procuradores inscriptos en la matrícula, con dos copias simples del poder general o especial para varios actos firmadas por el letrado patrocinante o por el apoderado.

Desglose y devolución. Requisitos
Art. 16 – Desglose y devolución. Requisitos. Cuando la parte solicitare ante las Mesas de Entradas del Tribunal el desglose o devolución de los documentos originales que justifiquen su personería, deberá acompañar una copia de ellos y la documentación le será devuelta dentro de las veinticuatro horas. Pluralidad de partes. Unificación de personería.

Art. 17 – Pluralidad de partes. Unificación de personería. En caso de actuar ante el Tribunal diversas partes con un interés común, el vocal instructor o la sala, en su caso, de oficio, o a petición de parte, les intimará a que unifiquen personería dentro del plazo de diez días.

Si los interesados no se aviniesen a la designación de un representante único y no existiesen intereses opuestos o encontrados, el vocal instructor, o la sala en su caso, lo designará eligiendo entre los que intervienen en el proceso, sin recurso alguno contra dicha resolución.

Producida la unificación, el representante único tendrá, respecto de sus mandantes, todas las facultades inherentes al mandato.

La unificación no podrá disponerse si las partes no llegaren a un acuerdo sobre la

persona que ha de asumir la dirección letrada.

Asistencia letrada obligatoria
Art. 18 – Asistencia letrada obligatoria. El vocal instructor podrá ordenar que la parte sea asistida por letrado cuando, a su juicio, la falta de patrocinio letrado obstaculizare la buena marcha del proceso, la celeridad y el orden del procedimiento o así lo exigiere la naturaleza jurídica de las cuestiones controvertidas o la defensa del recurrente o demandante.

III - De los recursos y demandas
Escritos. Requisitos de presentación
Art. 19 – Escritos: requisitos de presentación. Los recursos y demandas se presentarán por escrito, en las Mesas de Entradas de asuntos impositivos o de asuntos aduaneros del Tribunal y especificarán:

1. La naturaleza del recurso o demanda.
2. El gravamen a que se refiere y número de inscripción, si lo hubiere.
3. El período o períodos fiscales pertinentes.
4. El nombre, domicilio real, domicilio fiscal y domicilio constituido del recurrente, en este último caso necesariamente en la Capital Federal; asimismo el nombre y domicilio constituido de los profesionales –representantes y patrocinantes– y este último igualmente en la Capital Federal.
5. La exposición clara y sucinta de los hechos, la individualización de la resolución administrativa que se cuestiona, con su fecha, y del funcionario administrativo interviniente, como asimismo del número del expediente administrativo respectivo y de las pruebas que se ofrezcan. Cuando los hechos invocados sean más de uno, se cuidará especialmente de distinguir, en forma separada, los argumentos relativos a cada uno de ellos.
6. Las excepciones que opongan y el derecho expuesto sucintamente, con mención de las normas jurídicas aplicables.
7. El petitorio en términos concretos.

En el supuesto de conexión jurídica podrán varias partes demandar o recurrir en un mismo proceso interponiendo las acciones o recursos en un solo escrito. De igual modo podrá proceder el actor cuando recurriere de diversas resoluciones administrativas emanadas del mismo organismo recaudador o entablese con relación a éste diversas demandas de repetición.

Piezas que deben acompañar al escrito
Art. 20 – Piezas que deben acompañar al escrito. El escrito de interposición del recurso o de la demanda irá acompañado de:

a) formulario oficial del Tribunal –F. 4– debidamente llenado a máquina por quintuplicado, en el que se especificarán:

   - el monto cuestionado;
   - el nombre, domicilio real o legal, domicilio fiscal, teléfono y domicilio constituido del recurrente que necesariamente deberá serlo en la Capital Federal;
   - nombre, teléfono y domicilio constituido de los representantes y patrocinantes, el que necesariamente deberá serlo en la Capital Federal;

b) dos copias del escrito de interposición del recurso o demanda;

c) dos copias de la resolución administrativa que motiva el recurso o demanda y de toda la documentación, firmadas por el letrado del apelante o demandante o por el apelante o demandante, en su caso;

d) la prueba documental que estuviese en poder del apelante o demandante, con copia firmada;

e) los instrumentos que acrediten la repreesentación, con copia firmada

Constancia de la presentación
Art. 21 – Constancia de la presentación. Presentando el recurso o demanda se devolverán al interesado dos ejemplares del F. 4 firmado y numerado, como constancia y a efectos de la presentación a que aluden el art. 148 de la Ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones) y el art. 1138 del Código Aduanero.

Presentaciones fuera de la Capital Federal
Art. 22 – Presentaciones fuera de la Capital Federal. Cuando la presentación del recurso o la demanda se efectuase en las delegaciones, distritos, agencias de la Dirección General Impositiva y aduanas de la Administración Nacional de Aduanas, estas oficinas la enviarán directamente al Tribunal Fiscal por correo certificado sin cumplir trámite alguno, dentro de las cuarenta y ocho horas, excepto entregar constancia escrita de la presentación efectuada o devolver la documentación a que se refiere el art. 21. El Tribunal remitirá al domicilio constituido en la Capital Federal el ejemplar del F. 4 que corresponda al presentante, con indicación del número asignado a la causa.

Intimación para subsanar defectos formales en la presentación
Art. 23 – Intimación para subsanar defectos formales en la presentación. En caso de existir defectos formales en la presentación, el vocal intimará al recurrente o demandante a fin de que los subsane en el plazo que fije, bajo apercibimiento de tenerlo por no presentado. En los supuestos de este artículo, el Tribunal resolverá lo que corresponda dentro de los veinte días de vencido el plazo otorgado.

Demandas o recursos manifiestamente ajenos a la competencia del Tribunal

Art. 24 – Demandas o recursos manifiestamente ajenos a la competencia del Tribunal. En los casos en que la demanda o recurso fueran manifiestamente ajenos a la competencia del Tribunal, éste lo rechazará por resolución fundada.

IV - De la contestación de recursos o demandas

Escritos de contestación. Documentación anexa

Art. 25 – Escritos de contestación. Documentación anexa. La contestación de los recursos y de las demandas se ajustará, en lo pertiente, a lo establecido en los arts. 19 y 20 de este reglamento, debiendo presentarse con copia, con el expediente administrativo respectivo y con toda la actuación relativa a la materia controvertida. En caso de demandas directas de repetición, o recursos contra las resoluciones recaídas en los procedimientos administrativos de repetición, o recursos por retardo en los mismos, la representación fiscal deberá acompañar, además, la certificación de la Dirección General Impositiva o de la Administración Nacional de Aduanas, según corresponda, sobre los pagos que se repiten.La representación de los apoderados se acreditará con el correspondiente certificado expedido por la repartición fiscal.

Falta de contestación del fisco

Art. 26 – Falta de contestación del Fisco. Cuando la repartición fiscal no contestare el traslado dentro del plazo establecido o, en su caso, dentro de su prórroga, la recurrente o demandante tendrá derecho a solicitar que se formule el emplazamiento del art. 151 de la Ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones) y del art. 1146 del Código Aduanero.

Art. 27 – Emplazamiento. Cuando la repartición fiscal no contestare el traslado en el término establecido al efecto o, en su caso, dentro de su prórroga, el vocal instructor (sin perjuicio de lo establecido en el artículo precedente) dispondrá de oficio el emplazamiento del art. 151 de la Ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones) y del art. 1146 del Código Aduanero.

Declaración de rebeldía

Art. 28 – Declaración en rebeldía. Si vencido el término del emplazamiento efectuado a pedido de parte o de oficio, el fisco nacional no contestare el traslado, el secretario de vocalía dejará constancia de ello en el expediente y pasará los autos al vocal instructor quien declarará al fisco nacional en rebeldía. Si durante la sustanciación de la causa cualesquiera de las partes abandonara el proceso después de haber comparecido o, debidamente citada, no compareciere durante el plazo de la citación, podrá ser declarada de oficio en rebeldía.

Art. 29 – Prórroga del plazo del Fisco para contestar el recurso o la demanda. Requisitos. La conformidad de las partes a los fines de la prórroga del plazo del Fisco para contestar el recurso o la demanda, deberá presentarse dentro de

los treinta días previstos para dicha contestación. El acuerdo a que se refieren el art. 151 de la Ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones) y el art. 1146 del Código Aduanero, para el supuesto de haberse prorrogado el plazo para contestar el recurso o la demanda, deberá presentarse dentro del término de la prórroga acordada. En el supuesto de que se presente el aludido acuerdo sin que se hubiere presentado la contestación del Fisco y aún no presentada ésta con posterioridad al acuerdo, el vocal instructor, si los términos del acuerdo lo permiten, tendrá por realizada (mediante dicho acuerdo) la contestación del Fisco, en cuyo caso no efectuará el emplazamiento a que se refieren los arts. 26 y 27 del presente reglamento.

Art. 30 – Medidas para mejor proveer. En los casos en que no se hubieran planteado excepciones y no se hubiera ofrecido prueba, así como en los casos en que se hubieran planteado excepciones (y se hubiera dispuesto su tratamiento como previas) pero sin prueba al respecto ni sobre el fondo de la cuestión, el vocal –de no disponer medidas para mejor proveer– elevará de inmediato los autos a la sala.

Art. 31 – Producción de la prueba. En los casos en que se hubieran planteado excepciones y se hubiera resuelto su tratamiento con carácter previo, y a la vez se hubiera ordenado prueba sobre dichas excepciones, el vocal fijará un plazo para su producción, el cual no excederá de 60 días sin posibilidad de prórroga pero sin perjuicio de las medidas para mejor proveer que se pudieren disponer. Producida las pruebas dentro del plazo fijado o vencido dicho plazo o, en su caso, cumplidas las medidas para mejor proveer ordenadas, el vocal declarará la clausura del período probatorio y una vez firme elevará de inmediato los autos a la sala.

Art. 32 – Clausura del período probatorio. En los casos en que no se hubieran planteado excepciones y se hubiera ofrecido prueba, así como en aquéllos en los que se hubiera resuelto tratar las excepciones (que sí se hubieran planteado) juntamente con el fondo y a la vez se hubiera ordenado prueba sobre dichas excepciones (ordenándose o no prueba sobre el fondo), el vocal fijará el o los plazos previstos en el art. 155 de la Ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones) y el art. 1151 del Código Aduanero, vencidos los cuales o en su caso diligenciadas las medidas para mejor proveer que se hubieran ordenado o bien transcurrido el plazo al efecto fijado por el art. 158 de la citada Ley 11.683 y el art. 1155 del Código Aduanero, se dispondrá la clausura del período probatorio y una vez firme se elevarán de inmediato los autos a la sala.

V - De la prueba
Pruebas inadmisibles
Art. 33 – Pruebas inadmisibles. No se admitirán pruebas sobre hechos que no hayan sido invocados por las partes en sus escritos de interposición y contestación, así como tampoco las que fueran improcedentes, superfluas o meramente dilatorias.

Ofrecimiento de prueba sobre hechos nuevos: trámite
Art. 34 – Ofrecimiento de pruebas sobre hechos nuevos: trámite. Si con

posterioridad a la contestación del recurso o demanda se produjeren o llegaren a conocimiento de las partes hechos que tuviesen relación con la cuestión litigiosa, éstas podrán invocarlos hasta cinco días después de notificada la resolución que dispone la apertura de la causa a prueba. El vocal instructor correrá traslado del escrito a la otra parte quien, dentro del plazo que fije para contestarlo, podrá alegar otros hechos en contestación a los nuevos invocados, quedando suspendido el plazo de prueba hasta la notificación de la resolución que los admita o los deniegue. Si se los admite podrá también producirse prueba en relación con ellos.

VI - Prueba documental
Agregación de documentos al expediente
Art. 35 – Agregación de documentos al expediente. Los documentos que se presentaren después de la demanda o su contestación, sólo podrán agregarse al expediente en las oportunidades previstas por este reglamento (art. 34) con la constancia de haberse entregado copia de ello a la otra parte.

VII - Prueba de informes
Disposiciones supletorias aplicables, contestación de informes por reparticiones públicas
Art. 36 – Disposiciones supletorias aplicables. Contestación de informes para reparticiones públicas. La prueba de informes se regirá por lo dispuesto en los arts. 396, 397, 400 y 401 del Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación. En los casos en que, reiterado el pedido de informes a una repartición pública no fuera contestado en el plazo otorgado, el vocal instructor o la sala, en su caso, podrán llevar tal circunstancia a conocimiento del ministro o secretario de Estado de quien dependa la repartición.

VIII - Prueba testimonial
Examen de testigos
Art. 37 – Examen de testigos. Los testigos ofrecidos por las partes en sus escritos de interposición del recurso o demanda y contestación, serán examinados en la sede del Tribunal ante el vocal instructor o el secretario, debiendo permanecer en el Tribunal hasta que sean autorizados a retirarse.

Citación de testigos. Notificación
Art. 38 – Citación de testigos. Notificación. La citación de los testigos quedará a cargo del Tribunal y se practicará por cédula o carta certificada con aviso de recepción, fijándose, en la misma, una audiencia supletoria a efectos de que si el testigo no comparece a la primera sin causa justificada, sea traído a la segunda por la fuerza pública.

Ausencia de la parte: pliego del interrogatorio
Art. 39 – Ausencia de la parte: pliego del interrogatorio. Si la parte proponente del testigo no concurriere pero hubiere presentado, con anterioridad a la

audiencia, el pliego del interrogatorio, el testigo prestará declaración sobre la base del mismo y a las preguntas que les efectúen el vocal instructor o el secretario y la contrapartida. Si no se hubiese presentado el pliego del interrogatorio, el testigo prestará declaración si así lo solicitare la contraparte o lo dispusiere el vocal instructor, perdiendo el proponente el derecho a citarlo nuevamente.

Declaración testimonial bajo juramento

Art. 40 – Declaración testimonial bajo juramento. Los testigos declararán bajo juramento y serán interrogados libremente por el vocal instructor o el secretario teniendo en cuenta las preguntas formuladas por las partes, en orden sucesivo, y cuantas veces se considere necesario, dejándose constancia en acta de todo lo expresado. El acta será firmada, al concluir el interrogatorio de cada testigo, por las partes y el deponente y, al concluir la audiencia, por el vocal instructor o el secretario.

Declaración de testigos en la audiencia para la vista de la causa

Art. 41 – Declaración de testigos en la audiencia para la vista de la causa. Cuando los testigos declaren en la audiencia para la vista de la causa, serán interrogados bajo las reglas de la instrucción y serán llamados a prestar declaración o practicar careos durante el desarrollo de la audiencia tantas veces como el Tribunal lo juzgue oportuno. Podrán valerse de anotaciones escritas cuando pidieran permiso para ello y el Tribunal lo considerare razonable en atención a la naturaleza del interrogatorio. Podrán, asimismo, asistir o no al desarrollo de la audiencia, según lo autorice el presidente de la sala.

Testigos no domiciliados en la Capital Federal. Requisitos

Art. 42 – Testigos no domiciliados en la Capital Federal. Requisitos. Si los testigos no se domiciliasen en la Capital Federal y las partes no tomaren a su cargo su concurrencia a la sede del Tribunal tanto para su interrogatorio durante la instrucción, como para la audiencia de vista de la causa, solicitarán que el testimonio sea prestado ante el jefe de la delegación, distrito o agencia de la Dirección General Impositiva o aduana de la Administración Nacional de Aduanas, que corresponda al domicilio de los testigos. En estos casos las citaciones se harán conforme lo dispuesto por el art. 11 de este reglamento. El interrogatorio será efectuado por las partes o sus representantes en la forma prevista por el art. 40. No obstante cualquiera de ellas podrá suplir su concurrencia proponiendo al vocal instructor un interrogatorio escrito, que hará conocer previamente a la otra parte, a efectos de que el mismo sea formulado por el funcionario de la repartición fiscal interviniente.

IX - Pericial Propuesta de perito y de puntos de pericia

Art. 43 – Propuesta de perito y de puntos de pericia. La actora o demandante, al interponer el recurso o demanda, propondrá su perito y formulará los puntos de pericia. La representación fiscal, al contestar el recurso o demanda, propondrá su propio perito y establecerá sus puntos de pericia. Las partes podrán estipular la

designación de un perito único, en cuyo caso convendrán los puntos de pericia.

Designación de peritos
Art. 44 – Designación de peritos. El vocal instructor designará los peritos que las partes propongan. La propuesta especificará el nombre, domicilio, número de teléfono y título profesional de los peritos propuestos. Las partes podrán abstenerse de proponer peritos difiriendo su elección al vocal instructor o a la sala, en su caso.

Aceptación del perito propuesto. Incumplimiento de su cometido
Art. 45 – Aceptación del perito propuesto. Incumplimiento de su cometido. La parte proponente deberá agregar la aceptación del perito dentro del plazo de cinco días, vencido el cual y no habiendo propuesto su reemplazante, el vocal podrá designar de oficio otro perito o dar por decaído el derecho a producir esa prueba. Cuando corresponda al vocal instructor o a la sala la elección del perito, le intimará la aceptación del cargo dentro del quinto día bajo apercibimiento de reemplazo. Si notificado el perito aceptara el cargo y no cumpliera su cometido dentro del plazo fijado sin alegar razones atendibles, el Tribunal podrá ordenar su remoción y que por secretaría se tome nota a fin de que no sea designado en lo sucesivo por el término que fijare.

Más de un perito designado. Desacuerdo
Art. 46 – Más de un perito designado. Desacuerdo. Si hubiese más de un perito designado para pronunciarse sobre los mismos puntos, los designados practicarán unidos la pericia en la forma que acordaren. En el caso de desacuerdo acerca de esta circunstancia, el vocal instructor fijará día, hora y forma en que la misma se practicará disponiendo, en su caso, que ella se realice con la presencia del funcionario que designe el vocal. Las partes o las personas que éstas autorizaren tendrán derecho a asistir a los actos periciales.

Informe pericial. Presentación
Art. 47 – Informe pericial. Presentación. Los peritos presentarán conjuntamente su informe dentro del plazo fijado al efecto y será acompañado de la constancia de haberse entregado copia a las partes.

Ampliaciones o nuevas pericias
Art. 48 – Ampliaciones o nuevas pericias. El vocal instructor o la sala, en su caso, de oficio o a pedido de parte, podrá disponer ampliaciones de las pericias presentadas, solicitando todas las aclaraciones que considere oportunas. Podrá, asimismo, ordenar la producción de nuevas pericias, a cargo de los mismos u otros peritos cuando ello fuere necesario para comprobar, controlar o criticar la pericia presentada, o elucidar aspectos cuyo examen se hace necesario como consecuencia de la misma y que razonablemente no pudieron proponerse o introducirse en tiempo oportuno.

Art. 49 – Llamamiento de autos. Plazos. En los casos en que se hubiera

dispuesto la elevatoria a sala en las situaciones previstas en los arts. 30 y 31 de este reglamento, dicha sala efectuará el llamamiento de autos dentro de los cinco días de la referida elevatoria.

Art. 50 – Autos para alegar. Audiencia para vista de causa. Llamado de autos. En los casos en que se hubiera dispuesto la elevatoria a la sala en las situaciones previstas en el art. 32 de este reglamento, dicha sala pondrá de inmediato los autos para alegar o, en su caso, convocará a audiencia para vista de causa. En estos supuestos, vencido el plazo de los alegatos o realizada la vista de causa, la sala efectuará el llamado de autos dentro de los diez días.

X - De los alegatos y de la audiencia para la vista de la causa
Alegatos por escrito
Art. 51 – Alegato por escrito. La sala dispondrá que por secretaría general se entreguen los expedientes a las partes, por su orden y por el plazo de cuatro días a cada una, dejándose constancia de ello en Mesa de Entradas a efectos de que practiquen sus alegatos por escrito.

Audiencias para la vista de la causa. Días y horarios
Art. 52 – Audiencias para la vista de la causa. Días y horarios. A efectos de la celebración de las audiencias para la vista de la causa, se habilitarán los siguientes días y horarios: los lunes por la mañana para las audiencias de la sala A, los lunes por la tarde para las audiencias de la sala B, los martes por la mañana para las audiencias de la sala C, los martes por la tarde para las audiencias de la sala D, los jueves por la mañana para las audiencias de la sala E, los jueves por la tarde para las audiencias de la sala F, y los viernes por la mañana para las audiencias de la sala G. La audiencia para la vista de la causa la fijará la sala para el primer día hábil disponible sobre la base del registro que se efectuará en la agenda pública del Tribunal que, al efecto, llevará el secretario general.

Hora fijada para la audiencia. Tolerancia
Art. 53 – Hora fijada para la audiencia. Tolerancia. La audiencia para la vista de la causa se celebrará a la hora fijada con una tolerancia de treinta minutos para el Tribunal.

Quiénes pueden concurrir a la audiencia
Art. 54 – Quiénes pueden concurrir a la audiencia. Concurrirán a la audiencia para la vista de la causa las partes y sus representantes, los peritos que hubieren dictaminado, los testigos que hubieren declarado en la instrucción y las demás personas que el vocal instructor o la sala dispusieren o autorizaren.

Falta de concurrencia de testigos y peritos. Medidas para hacerlos comparecer
Art. 55 – Falta de concurrencia de testigos y peritos. Medidas para hacerlos comparecer. Si no concurriere alguno de los testigos citados y su testimonio fuera

imprescindible a la defensa del derecho de la parte, o el Tribunal lo requiere, éste dispondrá su inmediata comparecencia por la fuerza pública y se pasará a cuarto intermedio hasta que el testigo sea traído o se declare la imposibilidad de hacerlo comparecer. Si estuviere imposibilitado de hacerlo, el vocal instructor se constituirá en su domicilio, antes o después de la audiencia, según el Tribunal lo juzgare conveniente, y hará constar por escrito su testimonio, el que se agregará al expediente. Si las circunstancias no permitieren la inmediata declaración del testigo en la forma indicada, el Tribunal prescindirá de él.

Si no concurrieran alguno o todos los peritos que hubiesen dictaminado en la causa y su presencia fuere necesaia a juicio de la sala, ésta dispondrá un cuarto intermedio hasta asegurar la comparecencia del o los peritos ausentes bajo apercibimiento de remoción y designación de perito de oficio.

Alegato oral sobre la prueba

Art. 56 – Alegato oral sobre la prueba. Las partes o sus representantes alegarán oralmente sobre la prueba producida y expondrán las razones de derecho en el orden que autorice el presidente de sala, que podrá limitar el uso de la palabra cuando las alegaciones resultaren manifiestamente inconducentes. El Tribunal podrá interrumpir cualquier exposición para solicitar aclaraciones, explicaciones y aun para discutir la tesis que se expusiere. En estos casos la intervención del Tribunal se reputará siempre hecha bajo la prevención de que cualquier posición que adoptare, lo es en beneficio del razonamiento y para el esclarecimiento del caso, sin que ello importe prejuzgamiento.

Continuación o suspensión de la audiencia

Art. 57 – Continuación o suspensión de la audiencia. Si la audiencia no pudiere terminarse en el horario fijado, continuará en otras horas del día o el día siguiente y sucesivos pudiendo habilitarse días y horas inhábiles. No obstante, el Tribunal, si mediare acuerdo de partes, podrá disponer que la audiencia se celebre en días que no fueren continuos. Lo mismo podrá disponer cuando admitiera alguna diligencia ineludible que no pudiera realizarse en el acto o en el día siguiente aunque no mediare acuerdo de partes, en cuyo caso deberá proveer a que la misma se realice en el menor tiempo posible. Si la sala suspendiere la audiencia por impedimento de alguno de sus miembros, deberá fijarse otra en su reemplazo dentro de los treinta días, con habilitación de día, hora y lugar si fuere necesario.

Firmas en el acta

Art. 58 – Firmas en el acta. El acta que se redacte será firmada por el presidente de sala, o quien haga sus veces, por las partes y demás personas intervinientes. Si se negaren a hacerlo se dejará constancia de ello.

XI - De las sentencias y demás resoluciones

Formulación de los votos por los vocales

Art. 59 – Formulación de los votos por los vocales. Las sentencias podrán ser dictadas impersonalmente o adoptando la forma de votos individuales. Será vocal preopinante el instructor, debiendo votar los restantes miembros de la sala siguiendo el orden numérico ascendente de las nominaciones de sus respectivas vocalías. En los supuestos de vacancia y licencias previstos en los arts. 166, segunda parte, de la Ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones) y 1162 del Código Aduanero, sólo será requerido el voto de los vocales subrogantes cuando los restantes miembros de la sala no coincidan en la solución de la causa, salvo que el subrogante sea vocal preopinante.

Lo dispuesto precedentemente comprende al supuesto de excusación, salvo que quien se hubiere excusado sea el vocal preopinante, y asimismo al supuesto en el que –de conformidad con lo que dispone el reglamento interno– se produzca el incumplimiento de uno de los vocales (que no sea el preopinante) de la obligación de emitir su voto en término y dicha situación subsista al momento del vencimiento del plazo para dictar sentencia.

Igualmente será suficiente –para el dictado de la sentencia– el concurso de dos votos coincidentes cuando el vocal preopinante sea el único vocal titular de la sala, esto es que si el segundo voto –es decir el del vocal subrogante que siga en el orden establecido en el art. 6 del presente reglamento– fuere coincidente, no será necesario el voto de otro vocal subrogante.

Los criterios precedentemente establecidos se aplicarán para el dictado de cualquier otra resolución o providencia que debiere emitir la sala.

Tanto las sentencias definitivas como las que decidan cuestiones previas, serán registradas en libros foliados que deberá llevar el Area de Registro y Jurisprudencia.

Art. 60 – Licencia o excusación del vocal. En los casos en que el vocal subrogante deba intervenir a los fines de dictar sentencia, en razón de licencia o excusación del vocal que hubiera correspondido, sea que esta debida intervención sea la del vocal preopinante o –no siendo el vocal preopinante– por intervención necesaria en razón de la no coincidencia de los otros dos vocales, se elevarán al doble los respectivos plazos previstos en el art. 170 de la Ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones) y en el art. 1167 del Código Aduanero, así como el plazo previsto en el art. 165 de la citada ley y en el art. 1161 del citado código.

Desintegración de la sala actuante en la audiencia. Efectos

Art. 61 – Desintegración de la Sala actuante en la audiencia. Efectos. Las sentencias, en caso de que se haya celebrado la audiencia para la vista de la causa, serán dictadas por los miembros que hubieran intervenido en ella. Si luego de celebrada la audiencia de vista de causa y antes de dictado el pronunciamiento, la sala quedara desintegrada por vacancia o ausencia de más de uno de sus miembros, dicha audiencia se celebrará nuevamente con intervención del sustituto legal que

corresponda. (1) Los plazos a que se refieren los incs. a) y b) del art. 11 del Dto. 1.684/93 comenzarán a correr desde la fecha que indica su segundo párrafo en el supuesto de la cobertura de las vocalías titulares, con relación a todos los expedientes que a la fecha de asignación de vocalía se encontraren elevados a la sala y en el estadio previo al llamamiento de autos a sentencia. (1) Segundo párrafo incorporado por AA. T.F.N. 1.113/97, art. 1 (B.O.: 19/12/97).

Liquidación resultante de la sentencia

Art. 62 – Liquidación resultante de la sentencia. La liquidación será presentada por la repartición fiscal en duplicado, cuando deba practicarla el fisco nacional. De igual modo procederá la parte actora o demandante cuando esté a su cargo practicar dicha liquidación.

Suspensión de los plazos para dictar sentencia

Art. 63 – Suspensión de los plazos para dictar sentencia. En los casos de licencias del vocal que debiere emitir su voto (como preopinante o no), por un período igual o inferior al plazo que en el particular estuviere establecido para dictar sentencia, se suspenderá dicho plazo por el lapso de la licencia.

XII - Del recurso de aclaratoria

Plazo para dictar resolución. Efectos del recurso

Art. 64 – Plazo para dictar resolución. Efectos del recurso. Deducido el recurso de aclaratoria, la sala dictará la correspondiente resolución dentro de los ocho días siguientes. La interposición de la aclaratoria no interrumpe ni suspende el término para deducir el recurso de apelación.

XIII - Del recurso por retardo

Requisitos a cumplir

Art. 65 – Requisitos a cumplir. En el caso de recursos por retardo del art. 141, inc. d) de la Ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones) y del art. 1159 del Código Aduanero, el peticionante cumplirá en su presentación ante el Tribunal con los requisitos establecidos por los arts. 19 y 20 de este reglamento, debiendo en su caso discriminar e individualizar los pagos que se repiten indicando el gravamen y/o accesorios a que corresponden y fecha, y monto y concepto por los que se realizaron. Deberá acompañar además fotocopias firmadas de los comprobantes de pago, si los hubiera.

XIV - De la demanda por repetición

Requisitos a cumplir

Art. 66 – Requisitos a cumplir. En las demandas directas por repetición previstas por el art. 141, inc. c) de la Ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones), el demandante cumplirá, en su presentación ante el Tribunal Fiscal, con los requisitos establecidos por los arts. 19, 20 y 65 de este reglamento. Serán de aplicación las normas que rigen el recurso de apelación en este reglamento.

XV - Del recurso de revisión y de apelación

Requisitos a cumplir. Presentación fuera de término: efectos

Art. 67 – Requisitos a cumplir. Presentación fuera de término. Efectos. La interposición del recurso a que se refieren el art. 174 de la Ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones) y el art. 1171 del Código Aduanero, se deducirá por escrito, en el plazo de treinta días, sin sujeción a forma alguna (salvo lo establecido en el último párrafo del citado art. 174 y en el segundo párrafo del citado art. 1171) manifestando expresamente la intención de apelar. Si el recurso no fuera presentado en término o la Dirección General Impositiva no acompañara la autorización del art. 175 de la Ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones), el Tribunal dictará resolución rechazándolo. A los efectos previstos en el tercer párrafo del art. 175 precedentemente citado, el representante de la Dirección General Impositiva deberá acompañar, al interponer el recurso, copias certificadas de la autorización oportunamente concedida para el caso análogo y de la sentencia invocada.

Sentencia que no ordena liquidación.

Plazo para presentar expresión de agravios: efectos de la no presentación en término.

Art. 68 – Sentencia qaue no ordena liquidación. Plazo para presentar expresión de agravios. Efectos de la no presentación en término. Si la sentencia no mandare practicar liquidación, la expresión de agravios se presentará en la mesa de entradas correspondiente del Tribunal, por duplicado, dentro de los quince días siguientes a la interposición del recurso. El Tribunal dará traslado a la otra parte por el plazo de quince días, vencido el cual elevará los autos a la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal de la Capital Federal, sin sustanciación alguna.

Sentencia que ordena liquidación. Plazo para presentar expresión de agravios

Art. 69 – Sentencia que ordena liquidación. Plazo para presentar expresión de agravios. Si la sentencia hubiera ordenado practicar liquidación, el plazo de quince días para expresar agravios correrá a partir de la fecha de notificación de la resolución que apruebe la liquidación.

Escrito de expresión de agravios y su contestación. Formalidades

Art. 70 – Escrito de expresión de agravios y su contestación. Formalidades. El escrito de expresión de agravios y su contestación deberá presentarse de conformidad con los requisitos formales y fiscales que establezcan los reglamentos y normas vigentes para la actuación ante la Cámara Nacional de Apelaciones respectiva. El Tribunal no controlará el cumplimiento de los expresados requisitos, limitándose a elevar los autos a la Cámara de Apelaciones sin sustanciación alguna.

Recursos de reposición. Normas aplicables

Art. 71 – Recursos de reposición. Normas aplicables. Las providencias o resoluciones dictadas durante la tramitación de la causa, que no fueren las sentencias

definitivas o los pronunciamientos a que se refieren los arts. 169 y 171 de la Ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones) y 1166 y 1168 del Código Aduanero, sólo podrán ser objeto del recurso de reposición, el que se regirá, en cuanto a la forma y trámite, por los arts. 239 y 240 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. La resolución que recaiga no podrá ser objeto de recurso alguno.

XVI - Del recurso de amparo
Sorteo de vocalía el día de presentación del recurso
Art. 72 – Sorteo de vocalía el día de presentación del recurso. Dentro del mismo día de la presentación del recurso previsto por los arts. 164 y 165 de la Ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones) o 1160 y 1161 del Código Aduanero, el secretario general competente procederá a sortear la vocalía que debe intervenir, pasando los autos al vocal instructor.

Plazo de convocatoria a plenario
Art. 73 – Plazo de convocatoria a plenario. El presidente o en su caso el vicepresidente del Tribunal dictará la resolución por la que se convoque a Plenario (art. 137, 2º y 3º párrafos de la Ley 11.683 - t.o. en 1978 y sus modificaciones) dentro de los quince días de notificada la elevatoria por la sala o de producido el informe por la Secretaría General de la competencia de que se trate, y la reunión plenaria deberá llevarse a cabo dentro de los quince días siguientes al dictado de la aludida resolución. Si el Plenario se hubiera convocado en los términos del tercer párrafo del art. 137 de la citada Ley 11.683, la sentencia plenaria que establezca la doctrina legal a que se refiere el mencionado párrafo de la norma, será notificada a las partes intervinientes en la causa por la cual se hubiera efectuado la convocatoria juntamente con la sentencia en que la respectiva sala haga aplicación de dicha doctrina.

XVIII - Reglamento interno
Art. 74 – Reglamento interno a dictar por el presidente. El presidente dictará un reglamento interno que contendrá normas complementarias del presente.

XI - Disposiciones transitorias
Art. 75 – Disposiciones transitorias. Los plazos establecidos en el primer párrafo del art. 11 del Dto. 1.684/93, que comenzaron a correr a partir de la entrada en vigencia de dicho decreto, esto es desde el 28 de setiembre de 1993, son aplicables a todas las causas que a la indicada fecha se encontraran en estado de dictar sentencia, aun sin el llamamiento de autos al efecto, en cuanto estuvieran cumplidos el plazo o el útlimo trámite, necesariamente previos al aludido llamamiento, en su caso, salvo el supuesto de vocalías vacantes previsto en el segundo párrafo de la citada norma.

Los plazos establecidos en el art. 170 de la Ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones) y en el art. 1167 del Código Aduanero, en armonía con lo dispuesto por el segundo párrafo del art. 11 del Dto. 1.684/93, no correrán cuando se trate de causas asignadas a vocalías que se encuentren vacantes al momento de cumplirse

el último acto procesal previo al llamamiento de autos, en cuyo caso tales plazos comenzarán a contarse a partir de la fecha en que las mismas se cubran con vocales titulares; ello a diferencia de las causas en que se dé, en razón de vacancia, la necesaria intervención del respectivo vocal subrogante (que no deba ser preopinante) en el supuesto de no coincidencia en la solución de la causa por parte de los otros dos vocales (supuesto previsto en el art. 59 del presente reglamento), en cuyo caso los referidos

ANEXO II

LEY 6792 PARTE PERTINENTE

TITULO TERCERO

CAPITULO SEGUNDO

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

FUNCIONES ART. 13º.- El Tribunal Fiscal de Apelación, tendrá a su cargo con sujeción a este Código y demás leyes y disposiciones respectivas, resolver:

a) recursos de apelación;

b) recursos de nulidad;

c) recursos de queja;

d) demanda de repetición;

e) amparo por demora excesiva de la autoridad de aplicación.

TRIBUNAL FISCAL DE APELACION. INTEGRACION Y REMOCION

ART. 14º.- El Tribunal Fiscal de Apelación, estará compuesto por tres vocales. El mismo deberá estar integrado por profesionales Abogado y Contador Público Nacional. Serán nombrados por el Poder Ejecutivo y podrán ser removidos por el mismo en casos de:

a) mal desempeño en sus funciones,

b) desorden de conducta;

c) negligencia reiterada que dilate la sustanciación de los procesos;

d) comisión de delito cuyas penas afecten su buen nombre y honor.

e) violación de las normas sobre incompatibilidad.

En todos los casos los miembros del Tribunal deberán ser profesionales especializados en materia tributaria. Los miembros del Tribunal, antes de entrar en funciones prestarán juramento ante el Excmo. Señor Gobernador de la Provincia.

CONDICIONES. PRESIDENCIA
ART. 15º.- Para ser miembro del Tribunal Fiscal se requiere ser ciudadano argentino, tener más de treinta años de edad, con cinco años de ejercicio en la profesión y dos años de residencia inmediata en la Provincia. Sus miembros desempeñarán anualmente y por turno, la Presidencia, comenzando por el de mayor edad.

RECUSACION, EXCUSACION, VACANCIA E IMPEDIMENTO
ART. 16º.- En los casos de excusación, vacancia, recusación o impedimento de los miembros del Tribunal, éste se integrará por sorteo realizado en audiencia pública en la Sala del Tribunal Fiscal y con la presencia de la totalidad de sus miembros de una lista de tres conjueces que revestirán por dos años en tal carácter.

Al efecto se recabará del Superior Tribunal de Justicia, del Colegio de Abogados y del Consejo Profesional de Ciencias Económicas u Organismos competentes de la Provincia, una nómina de abogados, doctores en Ciencias Económicas y Contadores Públicos Nacionales que se encuentren en las condiciones que prevé el artículo 15º. Este sorteo se efectuará en el mes de febrero del año que corresponda o cuando fuere necesario. Dicha lista será elevada al Poder Ejecutivo para su aprobación.

Sólo será admisible la recusación con causa y por motivos establecidos por el Código de Procedimientos en lo Civil y Comercial de la Provincia para la recusación con causa de los miembros del Poder Judicial.

Los miembros del Tribunal Fiscal están obligados a excusarse toda vez que llegue a su conocimiento una causa respecto de la cual se produzca alguna de las circunstancias previstas en el artículo 12º del Código de Procedimiento en lo Civil y Comercial.
CÓDIGO TRIBUTARIO PROVINCIAL SANTIAGO DEL ESTERO

INCOMPATIBILIDADES
ART. 17º.- Los miembros del Tribunal Fiscal y el secretario no podrán:

a) realizar actividades políticas;

b) realizar actividades profesionales vinculadas con liquidación o asesoramiento sobre tributos provinciales, salvo que se trate de defensa de los intereses personales, del cónyuge, de los padres o de los hijos;

c) desempeñar empleos públicos;

No tendrán incompatibilidad para el ejercicio de la docencia o comisión de estudios.

SECRETARIO ART. 18º.- El Tribunal Fiscal contará con un secretario y los empleados que determine la Ley de Presupuesto.

CONDICIONES Para ser secretario del Tribunal Fiscal se requiere ser abogado, contador público, escribano o procurador, con título expedido por Universidad Nacional, Provincial o Privada, debidamente autorizada.

Los secretarios deberán llenar los siguientes requisitos: ser mayor de edad, tener ciudadanía Argentina y dos años de residencia inmediata en la Provincia. El empleado de mayor jerarquía que designe el Presidente del Tribunal Fiscal es el reemplazante del Secretario en los casos de ausencia, licencia, vacaciones u otra causal, por un plazo no mayor de treinta días, prorrogable excepcionalmente por el Tribunal Fiscal mediante acuerdo, para el caso de que el Poder Ejecutivo no hubiere cubierto el cargo en el carácter que corresponda, con las calidades y condiciones que fije el presente artículo.

FERIA

ART. 19º.- Serán períodos de feria para el Tribunal Fiscal los mismos que rigen para la Justicia ordinaria provincial y sus miembros estarán sujetos al régimen de licencias previsto para los funcionarios de la Administración Pública Provincial.

INCONSTITUCIONALIDAD, INCOMPETENCIA DE LOS ORGANOS ADMINISTRATIVOS

ART. 20º.- La Dirección General de Rentas y el Tribunal Fiscal carecen de competencia para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrán aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o del Superior Tribunal de Justicia de la Provincia que hayan declarado la inconstitucionalidad de dichas normas.

REMUNERACIÓN

ART. 21º.- Los miembros del Tribunal Fiscal recibirán por sus servicios una remuneración que determinará la ley de Presupuesto, que será pagada en moneda nacional, en época fija y no podrá ser disminuida ni gravada en manera alguna, mientras permanezcan en sus funciones.

5. Área Disciplinar Jurídico

5.1. El trabajo de mujeres y el convenio 156 de la OIT

Autor: Abog. Claudia Salvatierra

5.1.1. Introducción

Cuando hablamos del trabajo de mujeres, generalmente lo vinculamos con el problema de la discriminación de género en el empleo y se analiza este fenómeno desde las consecuencias que la discriminación provoca: dificultades en el acceso al empleo, mayor trabajo informal entre las mujeres, menor nivel salarial y limitaciones en la carrera profesional (techo de cristal), etc. todo lo cual es muy importante para dimensionar el problema y por ello haré más adelante, una referencia a estas barreras.

Sin embargo, la discriminación de género es un flagelo, una enfermedad de la sociedad y como tal para combatirla, la solución no está en el tratamiento de los síntomas, es decir de las consecuencias que ésta provoca, sino en atacar las causas. Este es uno de los mayores desafíos de este siglo, porque la real causa de la discriminación de la mujer en el empleo es un modelo cultural construido a través de la historia y que continúa guiando nuestra manera de ver y de percibir a ambos sexos, donde lo esperable de un hombre no es lo mismo que de una mujer.

Así, en esa asignación de roles sociales, se dice que los hombres están hechos para el trabajo y a las mujeres se responsabiliza de la mayor parte del trabajo doméstico y del cuidado de la familia, presentándola en muchos casos, como un ser menos capaz e inteligente, y por ello, alterando sus oportunidades de acceso a derechos en igual condición que los hombres.

A pesar de esto, y por distintas circunstancias, a lo largo de la historia, las mujeres han participado del mundo del trabajo, y fundamentalmente, en el siglo pasado y éste, como consecuencia de procesos de modernización económica y social, y fundamentalmente, por la necesidad de contribuir a la menguada economía familiar, produciéndose un mayor acceso de la mujer al mercado de trabajo, modificando su estructura.

Generalmente se dice que las mujeres salen a trabajar, mientras que los hombres van a trabajar, lo que nos hace preguntarnos: ¿acaso estaban encerradas si debieron salir? Lo cierto es que las mujeres salimos de nuestro ámbito natural, culturalmente

asignado, que es el doméstico, y que es un ámbito distinto al público y al privado. Históricamente, los hombres siempre han experimentado una pluralidad de ámbitos, desarrollando su máxima expresión en lo público, donde estudian, trabajan, comercian y se relacionan, y con la misma pertenencia que en éste, pueden transitar hacia el ámbito privado, buscando el acogimiento de lo familiar y el alejamiento de la ajetreaba vida pública. Mientras para el hombre, el tránsito entre la vida pública y privada siempre fue siempre natural, a las mujeres, en cambio, históricamente, no les estaba permitido el desembarco en la vida pública, quedando reservada a los muros de lo doméstico, lo que definía su invisibilidad en muchas cuestiones, ante un mundo que continuaba en movimiento. Tampoco, en muchos casos, podía gozar de los beneficios de la vida privada, entendida ésta como el cultivo de sí misma, sin la carga de cumplir con las responsabilidades propias de la vida doméstica[31].

La distinción entre lo público y doméstico se evidencia justamente en poder disfrutar algún tiempo de lo privado, y ello solo es posible cuando se tiene resuelto (por vía propia o por delegación) la responsabilidad doméstica. Es por ello, que lo doméstico padece de una doble exclusión: del espacio público y del espacio privado. Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), si sumamos el trabajo pago y el no pago, a nivel global, se estima que las mujeres trabajan en promedio casi 3 horas diarias más que los hombres.

Si bien en nuestro país no existen estadísticas oficiales sobre el número de horas destinadas al trabajo doméstico y de cuidado familiar, puede observarse la relación que existe entre estas actividades y la inserción laboral femenina a través de ciertos indicadores: uno de ellos, es la tasa de actividad según el número y la edad de los hijos. Aun cuando las mujeres argentinas, tomadas conjuntamente, muestran en la actualidad una participación máxima en la actividad económica y relativamente homogénea en las edades centrales, se observan importantes diferencias en la participación de las mujeres según la presencia y cantidad de hijos menores.

Esto se asocia con dos factores:

- la persistencia de patrones culturales
- pero también con la reducida disponibilidad de servicios para el cuidado de los niños en edad preescolar, que se evidencia, por ejemplo, al considerar las tasas específicas de actividad de jefas y cónyuges, las que disminuyen claramente con la presencia de niños pequeños en el hogar[32].

[31] Murillo, S.: El mito de la vida privada. De la entrega al tiempo propio. Siglo Veintiuno de España Editores, España, 1996, p. 56.

[32] La tasa de actividad de las mujeres según la cantidad de hijos menores en el hogar es la siguiente: sin hijos 69.1 %, con un hijo 59.7 %, con dos hijos 51.1 % y con tres hijos o más 35.3 %. Según datos de DGEyEL - SSPTyEL, en base a EPH (INDEC)

Según la OIT[33], "Las mujeres siguen trabajando un número mayor de horas al día que los hombres, tanto en el trabajo remunerado como en el no remunerado... El desequilibrio en la proporción del trabajo no remunerado limita la capacidad de las mujeres de incrementar sus horas de trabajo asalariado, formal y remunerado. Como resultado, en todo el mundo, las mujeres, que representan menos del 40 % del empleo total, constituyen el 57 % de los que trabajan menos horas y a tiempo parcial". De todo esto, podemos concluir que es evidente que las responsabilidades familiares asignadas culturalmente a las mujeres representan un obstáculo que opera de manera transversal, tanto en relación con las posibilidades de acceso a un empleo, como respecto de las diferencias de trato en la ejecución del contrato de trabajo, influyendo en el tiempo de trabajo y en el salario.

5.1.2. VIDiferencia de trato entre hombres y mujeres

En el acceso al empleo
Es frecuente observar en las entrevistas para acceder a un puesto de trabajo, que uno de los primeros aspectos sobre lo que se interroga al candidato es sobre su situación familiar, y muchas veces esto resulta decisivo a la hora de contratar, en particular cuando la candidata es mujer.

La realidad demuestra que las empresas prefieren contratar a hombres y no a mujeres, justificando tal decisión en los mayores costos que éstas representan. Esto trae como consecuencia[34], por un lado, una estructura laboral con claros indicadores de segregación ocupacional por género, y por el otro, una mayor presencia femenina en el mercado informal. Uno de los argumentos más frecuentes para justificar la no contratación de mujeres, se basa en el mayor costo que su contratación representa, adjudicado ello a las licencias por embarazo y maternidad, además de las responsabilidades familiares que deben asumir y que acarrean, ausencias, con más frecuencia que los hombres.

Respecto del argumento de los mayores costos asociados a la maternidad, sabemos que no es así, ya que en Argentina, la licencia pre y post-natal tiene para la empresa un costo adicional nulo, porque la prestación monetaria que recibe la trabajadora durante la licencia (igual a su salario habitual) es financiada por la seguridad social (ANSES), mediante el sistema de asignaciones familiares, de modo que en las contribuciones que realiza el empleador a la seguridad social ya está incluido ése costo laboral, que es el mismo ya sea que se trate de varones o mujeres, y no guarda relación ni con el número ni edad de las mujeres que se contratan.

Seguramente, la pregunta inminente es, ¿qué pasa con los costos de remplazo de la

[33] "Las mujeres en el trabajo. Tendencias 2016. Resumen ejecutivo" - OIT - 2016

[34] Ver: Diagnostico sobre la situación laboral de las mujeres. Segundo semestre 2005. Informe elaborado por la Subsecretaria de Programación Técnica y Estudios Laborales perteneciente al Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social.

trabajadora durante la licencia por maternidad? En realidad, no se trata de un costo, sino técnicamente, de una eventual pérdida de productividad. No podemos hablar de costo, ya que, dado el régimen de financiamiento de la licencia por maternidad, la empresa dispone de los recursos para cubrir el costo laboral del reemplazante en forma casi íntegra. Además, teniendo en cuenta la frecuencia de casos, lo previsible de las licencias y lo temporal del reemplazo, ésa eventual pérdida de productividad sería relativamente baja.

Sin embargo, y a pesar de todas estas razones, los empleadores continúan prefiriendo contratar hombres, lo que dificulta a las mujeres el acceso al empleo en iguales condiciones que aquellos.

La dimensión que alcanzan los obstáculos a los que vengo haciendo referencia, se evidencian en casos jurisprudenciales que tuvieron una justa respuesta por parte de la justicia y que fueron resueltos en definitiva, por la Corte Suprema de Justicia, como lo fueron "Freddo" y "Sisnero", de gran impacto mediático, el primero por plantear la confrontación de dos derechos garantizados constitucionalmente (igualdad y libertad de comercio), y el otro, por importar un cambio significativo en la ocupación de mujeres en empleos culturalmente reservados para los hombres, como es la conducción de transportes colectivos de pasajeros.

En el uso del tiempo

Desde el Convenio 1 de la OIT[35], sobre limitación de la jornada de trabajo y hasta el presente, la legislación laboral organiza el tiempo de trabajo, poniendo límites a la actividad laboral.

Sin embargo, cuando esas limitaciones a la jornada no se aplican de igual modo a ambos sexos, y se considera solo la condición de mujer para regularla, lejos de garantizar a éstas el acceso al trabajo, estimo que provoca un efecto contrario.

Así ocurrió con la prohibición de trabajo nocturno para las mujeres. El Convenio OIT N.º 4, sobre el trabajo nocturno de mujeres (1919)[36], establecía (art. 3º), que las mujeres, sin distinción de edad, no podían ser empleadas durante la noche en ninguna empresa industrial pública o privada, lo que motivó que dicho convenio fue revisado. Así hoy, el Convenio 171[37] (1990) sobre trabajo nocturno, elimina la

[35] C001 - Convenio sobre las horas de trabajo (industria), 1919 (núm. 1) Convenio por el que se limitan las horas de trabajo en las empresas industriales a ocho horas diarias y cuarenta y ocho semanales (Entrada en vigor: 13 junio 1921). En vigor en nuestro país desde su ratificación el 30 noviembre 1933.

[36] Ratificado por nuestro país el 30 de noviembre de 1933

[37] Entró en vigencia en 1995. No fue ratificado por nuestro país. Este convenio se refiere a los trabajadores en general, pero tiene especial cuidado de imponer en beneficio de quienes presten servicios nocturnos, medidas específicas tendientes a: proteger su salud, ayudarles a cumplir con sus responsabilidades familiares y sociales, proporcionarles posibilidades de mejoras en su carrera, compensarles adecuadamente y a la seguridad y protección de la maternidad (art. 3º).

prohibición de trabajo nocturno de las mujeres, si bien, establece condiciones en su ejecución que garantice, entre otros bienes, su salud y el cuidado de la familia.

La Ley de Contrato de Trabajo, acorde con las disposiciones internacionales señaladas a la época de su vigencia, también introdujo limitaciones al trabajo de mujeres, excluyéndolas del trabajo nocturno, en una norma que las equiparaba a los menores (art. 173 LCT), lo que se mantuviera hasta su derogación por la Ley 24.013. Sin embargo, en materia de limitaciones horarias, se mantiene, el descanso de dos (2) horas al mediodía del art. 174, si bien se trata de una norma en desuso.

Sin embargo, muchas veces, las limitaciones al tiempo de trabajo, es voluntaria. Y esto se debe también a las responsabilidades familiares, que las mujeres deben asumir. La realidad y numerosos estudios demuestran que los esposos de las mujeres que trabajan fuera de la casa no dedican más tiempo a los quehaceres domésticos que los esposos de aquellas que no ingresaron al mercado laboral. Y ello lógicamente es, porque las percepciones sociales sobre el trabajo y la familia no han cambiado al mismo ritmo con que se ha transformado el mercado de trabajo.

La redistribución de las responsabilidades económicas en el interior de los hogares, propia de estos tiempos, no se ha visto acompañada de una redistribución de las responsabilidades domésticas y ello importa en muchos casos, el retiro del mercado de trabajo o la limitación del tiempo dedicado al trabajo remunerado. Se sostiene que la extensión de la jornada laboral es un indicador de la calidad del puesto de trabajo. Por ello, se considera que el porcentaje de trabajadores ocupados a tiempo completo es un indicador positivo.

En el caso de las mujeres trabajadoras, acceder a un trabajo remunerado de menos horas que los hombres, ya sea en forma voluntaria o no, importa lo que estadísticamente es considerado subempleo por insuficiencia de horas[38], cuando no, empleo informal.

En la remuneración

Según la OIT[39], las mujeres ganan, en promedio entre un 70 y un 90 % de lo que ganan los hombres, pero no es difícil observar brechas más grandes.

En América Latina la mano de obra femenina percibe remuneraciones que en promedio son 36 % inferiores a las de los hombres, en un mercado laboral en el que

[38] "Las mujeres en el trabajo. Tendencias de 2016. Parte 1 V. Tiempo de trabajo: trabajo remunerado y no remunerado". La noción estadística de «subempleo por insuficiencia de horas» se refiere a las personas que están dispuestas y disponibles para trabajar horas adicionales y cuyas horas de trabajo están por debajo de un nivel determinado (que se define con arreglo a las circunstancias nacionales) relativo al tiempo de trabajo.

[39] Informe Global con arreglo al seguimiento de la Declaración de la OIT relativa a los principios y derechos fundamentales en el trabajo. Informe del Director General. Conferencia Internacional del Trabajo, 100.ª reunión, 2011.

el empleo no registrado afecta a casi el 60 % de las mujeres (según la Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas, FIEL).

El art. 172 LCT[40], da forma legal a la garantía constitucional del art. 14 bis CN, al imponer en las convenciones colectivas de trabajo la plena observancia del principio de igualdad de retribución por trabajo de igual valor. Asimismo, reafirma el principio de trato igualitario y no discriminación entre trabajadores de distinto sexo, ya consagrado en los arts. 17 y 81 LCT.

Por su parte, la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer, que posee jerarquía constitucional, encomienda a los Estados Partes, la adopción de medidas apropiadas para eliminar la discriminación contra la mujer en el empleo, a fin de asegurar, en condiciones de igualdad con los hombres, los mismos derechos, entre los que menciona, específicamente, "d) el derecho a igual remuneración y a igualdad de trato con respecto al trabajo de igual valor". Esto se complementa con los Convenios específicos de la OIT, que tienen jerarquía supra legal, como el Convenio 100 sobre Igualdad de Remuneración, y el Convenio 111 sobre Discriminación en materia de Empleo y Ocupación.

También que la Ley 26.485[41] de Protección Integral a las Mujeres, al enumerar las distintas formas de manifestación de violencia contra las mujeres, menciona la Violencia Laboral (art. 6, inc. c), y califica como violencia contra las mujeres en el ámbito laboral, quebrantar el derecho de igual remuneración por igual tarea o función.

Con este repaso quiero dejar bien en claro, que existe un importante plexo normativo para garantizar la igualdad salarial. Humildemente, creo que no necesitamos más leyes al respecto, que distraigan nuestra atención de otros problemas que tiene el país.

Lo que necesitamos, además de que esas normas se cumplan, para lo cual los servicios de inspección de trabajo y la justicia deben actuar enérgicamente, es atacar las causas de la diferencia salarial entre hombres y mujeres.

Una de las justificaciones más frecuentes del trato desigual en materia remuneratoria, es el art. 81 LCT. La norma, si bien impone al empleador dispensar a todos los trabajadores igualdad de trato, en idénticas situaciones, no prohíbe la posibilidad de que se dispense a éstos un trato diferente, cuando éste se sustente en la mayor eficacia, laboriosidad o contracción a sus tareas por parte del trabajador, es decir que las diferencias se encuentren motivadas en razones objetivas lícitas, lo que planteara problemas respecto de la demostración de esas razones objetivas. Esta cuestión ha

[40] Art. 172 LCT "*... En las convenciones colectivas o tarifas de salarios que se elaboren se garantizará la plena observancia del principio de igual retribución por trabajo de igual valor*".

[41] Ley de Protección Integral para prevenir, sancionar y erradicar la violencia contra las mujeres en los ámbitos en que desarrollen sus relaciones interpersonales. Sancionada el 11/03/2009.

sido resuelta por la Corte Suprema de Justicia, al ratificar en "Fernández, Estrella c. Sanatorio Güemes SA"[42], que "La garantía constitucional que establece el principio de ïgual remuneración por igual tareaïmpide cualquier tipo de discriminaciones salvo las fundadas en causas objetivas, como las que plasma el art. 81 de la ley de contrato de trabajo", estableciendo como debía distribuirse la carga probatoria en el caso: "cada una de las partes deberá probar el presupuesto de la norma que invoca como fundamento de su pretensión o excepción: el trabajador deberá acreditar sus circunstancias y quien se excepciona aduciendo que la desigualdad obedece a la valoración de los méritos del dependiente o a circunstancias de bien común, debe acreditar estas afirmaciones." Este traslado de la carga de la prueba hacia el empleador es un requisito que la mayoría de los países de la Unión Europea han incorporado a su legislación[43]. Este criterio fue ratificado en pronunciamientos posteriores[44].

Pero en los hechos, la causa de que las mujeres ganen menos se debe fundamentalmente, a las mayores responsabilidades que las mujeres debemos asumir en la atención de la casa y el cuidado de la familia, limitando las oportunidades laborales, y se traduce en:

a. Menos tiempo de trabajo remunerado.
Como lo anticipara, las mayores responsabilidades familiares obligan a las mujeres a buscar trabajos que les requiera menos tiempo. En general se trata de puesto de trabajo de menor calificación y ello repercute en el nivel salarial. Esto se observa fundamentalmente en áreas donde las mujeres ocupan casi toda la pirámide laboral, pero la participación femenina es sensiblemente menor a medida que se avanza en la jerarquía de puestos, quedando los puestos directivos reservados para los hombres, imponiéndoseles a las mujeres el llamado "techo de cristal". Cuanto más alto es el puesto, mayor es la brecha de género.

A nivel mundial, las mujeres ocupan sólo del 10 al 20 % de los puestos directivos y sólo el 5 % de los puestos de máximo nivel en las empresas. Este es un fenómeno de

[42]Corte Suprema de Justicia de la Nación. Fernández, Estrella c. Sanatorio Güemes, S.A. 23/08/1988.

[43]Directiva 2000/78/CE del Consejo del 27 de noviembre de 2000 relativa al establecimiento de un marco general para la igualdad de trato en el empleo y la ocupación. Artículo 10. Carga de la prueba. 1. Los Estados miembros adoptarán con arreglo a su ordenamiento jurídico nacional, las medidas necesarias para garantizar que corresponda a la parte demandada demostrar que no ha habido vulneración del principio de igualdad de trato, cuando una persona que se considere perjudicada por la no aplicación, en lo que a ella se refiere, de dicho principio alegue, ante un tribunal u otro órgano competente, hechos que permitan presumir la existencia de discriminación directa o indirecta. 2. Lo dispuesto en el apartado 1 se entenderá sin perjuicio de que los Estados miembros adopten normas sobre la prueba más favorables a la parte demandante. . . .

[44]"Parodi, Sonia Mabel c. Sanatorio Otamendi y Miroli S.A. s/despido". Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, sala IX. 19/05/2009; "Tubio, Marta Teresa c. Argennet S.R.L. y otro". CSJN, 08/02/2011;

características semejantes en nuestro país, no sólo en el sector privado sino también en el sector público.

Según la EPH[45], la diferencia salarial entre hombres y mujeres impacta en todas las escalas y las mujeres perciben en promedio, un salario equivalente al 74,2 % del de los hombres en el ámbito profesional, el 82 % menos, en empleos que requieren capacitación técnica, mientras que para tareas operativas es del 80,8 por ciento. Las diferencias salariales por género son menos marcadas en tareas que requieren algún grado de calificación o formación superior, pero se profundizan en las labores no calificadas, en las que las mujeres ganan un 64,6 % de lo que se les paga a los hombres.

b. Mayor Ausentismo.
El presentismo es un adicional remunerativo dispuesto para incentivar el deber de asistencia y puntualidad del trabajador (art. 84 LCT), que está previsto en la mayoría de los CCT. Es una realidad, que las mujeres registran mayores niveles de ausentismo, y tales ausencias, se vinculan precisamente con la asunción de responsabilidades familiares. Toda ausencia que no esté legalmente justificada hace perder el presentismo, y en el peor de los casos, constituye uno de los motivos más frecuentes de injurias, ya que son consideradas inconductas que traen como consecuencia, un relajamiento de la disciplina[46].

La Ley de Contrato de Trabajo contempla en el art. 158 una serie de situaciones cubiertas que permiten al trabajador o trabajadora ausentarse, sin mermas de su salario, pero no hay ninguna norma que justifique – aún sin derecho a remuneración – a ausencias vinculadas a la asunción de responsabilidades familiares, como la atención de familiares enfermos, o la asistencia por convocatoria obligatoria a reuniones escolares o algo tan frecuente como es el cuidado de un hijo enfermo que requiera cuidados especiales, ya sea por su edad o por las características del padecimiento.

Esta omisión legal, ha sido cubierta – en algunos casos – por los convenios colectivos de trabajo, de manera muy dispar[47], pero lo concreto, es que la realidad demuestra que el uso de estas licencias es cubierto generalmente por la mujer y ello repercute en su salario.

[45] Encuesta Permanente de Hogares (INDEC), 2016.

[46] Fernández Madrid, Juan Carlos. "Ley de Contrato de Trabajo Comentada y Anotada". Ed. La Ley, T. II, p. 910.

[47] El Convenio para Empleados de Comercio otorga una licencia anual de hasta 30 días sin goce de salario, por enfermedad de cónyuge, padres o hijos que requiera necesariamente la asistencia personal del empleado (art. 178, CCT 130/75). En cambio, el convenio colectivo de trabajo para trabajadores metalúrgicos 260/75, establece una licencia paga para el supuesto de enfermedad o accidente grave del cónyuge, padres o hijos, que convivan y estén a exclusivo cargo de un obrero o empleado, de dos o tres meses por año según que su antigüedad sea inferior o superior a los diez años respectivamente (CCT 260/75, artículo 40, inciso h).

c). Inestabilidad en el trabajo.
Muchas veces, las responsabilidades familiares obligan a las mujeres a abandonar sus empleos, sobre todo en presencia de hijos menores, para retomar la actividad laboral después de haberse abocado a su crianza. Ello importa menos antigüedad en el puesto de trabajo y menos salario que considera esta variable, contemplada también en la mayoría de los CCT.

5.1.3. Valor economico del trabajo doméstico y de cuidado

Este trabajo realizado casi en exclusividad por las mujeres en el hogar, que comprende las tareas domésticas y las labores de cuidado no remuneradas, a las cuales nadie se suele adjudicar "requerir su servicio" (art. 26 LCT), a pesar de influir decisivamente, para que el trabajo del hombre pueda realizarse libremente, sin condicionamientos y pueda concentrar sus esfuerzos en el desarrollo de su carrera profesional, culturalmente, no es considerado, una forma de trabajo.

Ello es lo que determina la dificultad de su reconocimiento a los efectos del diseño de políticas activas tendientes a la igualdad de oportunidades entre ambos sexos. Un ejemplo claro de esto es el trabajo doméstico prestado por trabajadoras de casas particulares, que más allá de su regulación legal, que en su formato actual ha dado la posibilidad a que éstas trabajadoras accedan a iguales derechos en su condición de trabajo que el resto de los trabajadores amparados por la LCT, sin embargo, encuentra serias dificultades para su reconocimiento como una prestación de servicios con valor real.

Sin embargo, el trabajo doméstico, se corresponde con el denominado "trabajo de producción para el autoconsumo", de hecho, es aquel que produce bienes y servicios para el autoconsumo o uso final propio: la cocina, la limpieza y el cuidado de niños, ancianos y otras personas a cargo, por lo que se considera una forma de trabajo[48].

La legislación argentina ha avanzado en éste aspecto, al reconocer en el Código Civil y Comercial Argentino, valor económico a las tareas cotidianas de cuidado personal de los hijos (art. 660)[49], visibilizando el contenido económico de éstas tareas, que representan una gran contribución al desarrollo de la vida familiar por el esfuerzo y dedicación de tiempo real que insumen, ya que limitan a la mujer desarrollar una actividad remunerada (al menos de tiempo completo) o porque para realizarlas deberá contratar a otra persona para las efectúe.

[48] De acuerdo con la Resolución sobre las estadísticas del trabajo, la ocupación y la subutilización de la fuerza de trabajo adoptada en la Conferencia Internacional de Estadísticos del Trabajo (2013b).

[49] ARTÍCULO 660.- Tareas de cuidado personal. Las tareas cotidianas que realiza el progenitor que ha asumido el cuidado personal del hijo tienen un valor económico y constituyen un aporte a su manutención.

5.1.4. El convenio Nº 156 DE LA OIT (1981). Ratificado por Argentina el 17/03/1988

El Convenio **sobre la igualdad de oportunidades y de trato entre trabajadores y trabajadoras con responsabilidades familiares**, y la Recomendación que lo acompaña (Nº 165), fija pautas de orientación importantes para la formulación de políticas destinadas a que los trabajadores con responsabilidades familiares puedan ejercer un empleo y progresar en él sin ser discriminados.

Comprende tanto a hombres como mujeres trabajadoras con responsabilidades familiares, que tienen hijos a su cargo, y a otros miembros de su familia directa que de manera evidente necesiten su cuidado o sostén, y que, por ello, limiten sus posibilidades de participar en la vida económica, tener un empleo y progresar.

Para ello, exhorta a sus Miembros a formular políticas nacionales que instauren la igualdad efectiva de oportunidades y de trato entre los trabajadores de uno y otro sexo con responsabilidades familiares, al igual que entre éstos y los demás trabajadores, abarcando a todas las ramas de actividad económica y todas las categorías de trabajadores, de modo que puedan ejercer su derecho a trabajar, sin ser objeto de discriminación y, en la medida de lo posible, sin conflicto entre sus responsabilidades familiares y profesionales.

Tales medidas deben tener en cuenta las necesidades de los trabajadores con responsabilidades familiares, pero fundamentalmente, la promoción de servicios comunitarios, públicos o privados, de asistencia a la infancia y a la familia, que permitan que éstos trabajadores puedan integrarse y permanecer en la fuerza de trabajo, así como reintegrarse a ella tras una ausencia debida a dichas responsabilidades, sin que ésta pueda constituir por si, una causa justificada para poner fin a la relación de trabajo.

Estas medidas se pueden lograr por vía legislativa, convenios colectivos, reglamentos de empresa, laudos arbitrales, decisiones judiciales, o mediante una combinación de tales medidas, o de cualquier otra forma apropiada que sea conforme a la práctica nacional.

5.1.5. Propuesta de lege ferenda

Ante todo, debe tenerse presente que éste nuevo orden donde las mujeres se han incorporado masivamente al mercado de trabajo exige una nueva idea del concepto de padre, más comprometido en el cuidado y la crianza de los hijos. En este proceso, la legislación debe acompañar, dando contenido legal a la distribución funcional de las responsabilidades familiares que permita un equilibrio con el trabajo para ambos y la realización del principio de igualdad de oportunidades. Por eso humildemente, me permito promocionar algunas propuestas de lege ferenda, para que sean tenidas

en cuenta.

La alimentación y cuidado de los niños pequeños.
La Ley de Contrato de Trabajo, como sabemos, contiene un Capítulo especial dedicado a la Protección de la Maternidad, otorgándole a la madre la licencia por maternidad y protección contra el despido por esa causa.

Ahora bien, aparte de esta protección, que permite el cuidado de la maternidad antes y después del parto, durante el tiempo previsto en la legislación o en los CCT, hay una segunda etapa que fundamentalmente está destinada a proteger la relación el recién nacido con la madre, sobre todo durante el amamantamiento. Ello justifica los permisos de lactancia, otorgados la madre. El art. 179 LCT, fija "dos (2) descansos de media hora para amamantar a su hijo, en el transcurso de la jornada de trabajo, y por un período no superior a un (1) año posterior a la fecha del nacimiento".

Sin embargo, es una realidad hoy, que los períodos de amamantamiento suelen ser más reducidos en la mayoría de los casos, lo que determina su reemplazo por la mamadera y con ello alimentación del bebé en ése primer año de vida que concede la ley, puede ser responsabilidad tanto de la madre como del padre.

Consecuentemente, la limitación de esos descansos para alimentación del bebé, que ya no se amamanta, sólo para la madre, no resulta aceptable en estos tiempos, donde esa responsabilidad puede ser compartida.

Muy interesante para ilustrar al respecto, es la sentencia pronunciada en septiembre de 2010 por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la causa "Álvarez c. Sesa Start España"[50].

El Tribunal resolvió que la ley española que le otorgaba una hora libre al día a los padres para alimentar a los bebés menores de 9 meses era incompatible con las leyes sobre la igualdad de protección, además de constituir un ejemplo de discriminación injustificada por motivos de género.

La ley española, que fuera modificada para incluir la alimentación con biberón además del amamantamiento, tenía por objeto velar por la nutrición adecuada de los bebés y la creación de vínculos con los padres sin distinción de sexo, puesto que la ley ya no atribuía una connotación biológica a la alimentación, le otorgaba el permiso al padre trabajador, solo si la madre era una trabajadora dependiente, mientras que la madre trabajadora tenía dicho permiso con independencia de la situación laboral del padre.

Sostuvo el Tribunal, que la Ley de Lactancia española, era contraria a la Directiva

[50]Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda) de 30/09/2010 (petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia) – Pedro Manuel Roca Álvarez/Sesa Start España ETT, S.A. (DOUE C 137, de 20 de noviembre). Comunicado de prensa 94/10, 2010.

del Consejo Europeo relativa a la igualdad de trato porque daba un trato distinto a las mujeres y a los hombres trabajadores, ya que eran las madres trabajadoras las titulares del beneficio y el padre solo podía utilizarlo, de modo vicario. Y, además, porque la regulación, lejos de servir a la "corresponsabilidad", contribuía a perpetuar un reparto tradicional de funciones entre el hombre y la mujer, colocando a los hombres en una función subsidiaria de las mujeres respecto del ejercicio de su función parental.

Esta decisión, determinó la modificación de la ley de lactancia y hoy el Estatuto de Trabajadores, regula el permiso de lactancia, reconocido a ambos progenitores. Concebido de ese modo, el objeto principal del permiso pasó a ser el "cuidado del lactante", criterio que debería tenerse en cuenta, ante cualquier modificación de nuestra norma, ya que lo que debe garantizarse, es "el interés superior del niño" que tal como lo recoge de las normas internacionales, y el art. 639, inc. a) del Código Civil y Comercial Argentino.

Esta es una medida, como también lo destacará la sentencia mencionada, que, sin duda, aumentará la capacidad de mujeres y hombres de alcanzar un equilibrio entre el trabajo y la vida familiar.

Licencias Parentales

Para la OIT la licencia parental, es una licencia, disponible para el padre o la madre, que permite cuidar a un bebé o un/a niño/a pequeño/a durante el período posterior al de la licencia de maternidad o paternidad.

La Convención de los Derechos del Niño, reconoce (art. 18) que, tanto el padre como la madre tienen obligaciones comunes respecto de la crianza y desarrollo de sus hijos. Por su parte la CEDAW, impone a los Estados firmantes garantizar a hombres y mujeres "los mismos derechos y responsabilidades" respecto de sus hijos. Según la Recomendación 165 sobre Trabajadores con Responsabilidades Familiares de 1981, tanto la madre como el padre deberían tener derecho a este tipo de licencia. Establece la misma, que "durante un período inmediatamente posterior a la licencia de maternidad, la madre o el padre deberían tener la posibilidad de obtener una licencia (licencia parental) sin perder su empleo y conservando los derechos que se derivan de él".

También plantea para los trabajadores con responsabilidades familiares permisos en caso de enfermedad del hijo/a. En nuestro país, salvo el caso de hijo con síndrome de Down[51], no se contemplan otras situaciones especiales, como el caso de los hijos prematuros o los nacimientos múltiples. Algunas de estas situaciones ha sido cubierta,

[51] La ley 24.716 ha introducido el derecho a la madre trabajadora que diera a luz un niño con Síndrome de Down, a una licencia sin goce de sueldo de seis meses, desde la fecha del vencimiento del período de prohibición de trabajo por maternidad.

en algunos CCC[52].

La licencia parental es reconocida en la mayoría de los países europeos. La Directiva de la Unión Europea sobre el permiso parental (96/34/CE) establece que este debería estar a disposición de ambos padres de niños menores de 8 años, como un derecho individual.

En términos generales, puede decirse que los países nórdicos (Finlandia, Islandia, Dinamarca, Suecia y Noruega) son los más aventajados en políticas sociales, con medidas que fomentan la igualdad entre padre y madre y facilitan la conciliación laboral y familiar. En Suecia, el padre tiene la obligación de tomarse la licencia por paternidad, pero finalizada ésta, tiene derecho a gozar, compartiendo con la madre de 480 días (16 meses), percibiendo el 80 % del salario hasta los 390 días. En Noruega, los beneficios de parentalidad incluyen en total 42 semanas de licencia, que son divididos entre ambos padres. Los padres pueden utilizar esta licencia independientemente de si la madre se queda en casa tras el parto o no, lo que significa que ambos padres pueden quedarse en casa simultáneamente. Alrededor del 90 % de los padres que tienen derecho a esta licencia, efectivamente la utilizan[53].

En Alemania, la licencia parental permite al trabajador conservar su puesto de trabajo y otorga una protección especial durante su goce. Puede tener una duración de hasta 36 meses a contar desde el nacimiento (o adopción) hasta cumplidos los 3 años del hijo (es de las más extensas de la Unión Europea).

La licencia parental, no está reconocida explícitamente, en la mayoría de los países de Latinoamérica, con la salvedad de Cuba y Uruguay.

Cuba incorporó la licencia de parentalidad, en el año 2003, la que se concede a los padres para cuidar a sus hijos e hijas durante el primer año de vida. El objetivo de la norma es justamente fomentar la responsabilidad compartida de los padres en el cuidado y atención de los hijos e hijas. Una vez concluida la licencia por maternidad, la madre y el padre pueden decidir cuál de ellos cuidará al hijo/a, lo que deberá comunicar a su empleador. Se trata de una licencia no retribuida, que se otorga hasta el primer año de vida, inicialmente por tres meses y prorrogable por otros tantos si subsiste la causa que la motivara, con la garantía que finalizada la misma, pueden volver a sus puestos de trabajo. La norma también prevé (art. 27) que la madre o padre trabajadores de un menor de edad que presenta una discapacidad física, mental o sensorial, amparada por dictamen médico que determine requiera una atención especial, puede acogerse a una licencia no retribuida a partir del primer año de vida del niño o niña y hasta que cumpla los tres años[54].

[52]CCT Nº 130 de Empleados de Comercio (CCT 130) que autoriza a una licencia especial de treinta (30) días al año, para la atención de los hijos enfermos de los empleados, sometida a los mecanismos de comunicación y control de las enfermedades inculpables.

[53]World of work, no. 54, August 2005.

[54]Fuente: OIT y PNUD (2009)

En Uruguay, bajo la denominación de "Subsidio para cuidados", la Ley 19.161, incorpora un régimen de trabajo de media jornada (máximo de 4 horas) desde la finalización de la licencia por maternidad y hasta que el recién nacido cumpla seis meses. Esta franquicia horaria puede ser usada tanto por el padre como por la madre, percibiendo un subsidio por el tiempo no trabajado a cargo del Banco de Previsión Social.

Nuestra Ley de Contrato de Trabajo no prevé la licencia parental. Solo podría asemejarse el período de excedencia (art. 183 LCT) pero éste beneficio es exclusivo para la madre trabajadora, dejando al margen al otro progenitor.

Como vengo analizando, en nuestro país, las licencias para el cuidado del recién nacido y del hijo en la primera etapa de su vida, corresponde exclusivamente a las mujeres. Esta regulación segmentaria, provoca dos efectos inmediatos:

- por un lado, el asentamiento de los estereotipos de género que termina por perjudicar a las mujeres en el mercado de trabajo, y contribuye a reforzar en el imaginario colectivo que la "principal responsabilidad" de la mujer es la atención de la familia y el hogar.

- pero por otro, deja afuera de la posibilidad del cuidado de los niños, a padres o a familias diversas, que también quieren ese derecho que la ley no les acuerda. Hoy en la República Argentina, existen miles de familias integradas por parejas del mismo sexo a cargo de la crianza de niños y niñas, que también esperan que el derecho laboral las visibilice, familias ensambladas o monoparentales (con un solo adulto a cargo)[55], por lo que no podemos tampoco seguir pensando en un único modelo de familia, y en un único modelo de asignación de roles binario.

En este debate, entra también en consideración cuál sería la duración óptima de la licencia parental, de modo que no signifique un perjuicio considerable al empresario la ausencia del trabajador por largo tiempo, y, por otro lado, que el alejamiento de ese trabajador del mercado laboral no afecte su desarrollo de carrera. Indudablemente, esa decisión no puede dejar al margen a los actores sociales, pero lo aconsejable son regulaciones con mínimos legales y obligatorios que ayuden a formar cultura de esa responsabilidad familiar compartida, y máximos flexibles que permitan disponer de las mismas conforme a las circunstancias particulares. Lo más importante, como lo aconseja la OIT, es que ésta licencia sea compartida entre padres y madres.

Guarderías

No cabe duda alguna que la existencia de servicios de guarderías resulta en muchos casos indispensables para que muchas mujeres y hombres participen plenamente en la vida laboral y se ganen el sustento. De no existir tales servicios, los trabajadores

[55]INADI. Diversidad sexual en el ámbito del trabajo. Guía informativa para sindicatos 2016.

con responsabilidades familiares quedan en una situación de desventaja y pueden acceder a menos puestos de trabajo.

El artículo 179 LCT dispone que los establecimientos donde preste servicios "el número mínimo de trabajadoras que determine la reglamentación", el empleador deberá habilitar salas maternales y guarderías para niños hasta la edad y en las condiciones que oportunamente se establezcan.

La reglamentación del art. 179, es una deuda que ya lleva más de 40 años y que sólo ha facilitado el argumento a las empresas para que no cumplan con la ley. En algunos casos, el vacío legal ha sido cubierto por los CCT que prevén los reintegros por gastos de guardería a cargo de los empleadores con fundamento en lo dispuesto por el art. 103 bis., o los mismos gremios disponen de guarderías para los hijos de sus afiliadas. Pero en todo caso, es una solución a medias, ya que una cosa es que se paguen los gastos irrogados por servicio de guardería a los trabajadores y otra muy distinta, es que se obtenga ese servicio en el mismo lugar de trabajo, facilitando el acceso de los progenitores en cualquier momento a sus hijos.

Así lo ha entendido la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, en los autos: ETCHEVERRY, JUAN BAUTISTA Y OTROS c/ PEN s/AMPARO (14/02/2017) que ordenó al Poder Ejecutivo Nacional a que en el plazo de 90 días hábiles reglamente el artículo 179 de la ley de Contrato de Trabajo para que las empresas dispongan de salas maternales y guarderías.

Este amparo iniciado por una madre de dos hijos (Ximena Liggerini Licenciada en Administración) con su esposo, Julio Pablo Comadira, a cargo de una clínica jurídica en la Universidad Austral, con el apoyo de ésta, y otro padre (Etcheverry) a cargo de su hijo, y la ONG Centro Latinoamericano de Derechos Humanos, reclamaron mediante una acción de amparo, que el Estado reglamentara el artículo 179 LCT, en el año 2015. Además, solicitaron un cambio en el artículo, en cuanto hace referencia a "trabajadoras", ya que consideraron que el hecho de que el texto se refiriera solamente al género femenino podía resultar contraproducente para las mujeres, "porque las empresas lo utilizarían en su contra y dejarían de contratarlas". La Cámara acogió el pedido, adhiriéndose al dictamen Fiscal, ordenando al Poder Ejecutivo Nacional a que, en el plazo de noventa días hábiles, cumpla con la reglamentación del art. 179 de la ley de contrato de trabajo.

El Dictamen Fiscal, sostuvo que la omisión de reglamentar el art. 179 LCT, por parte del Poder Ejecutivo, es manifiesta y que en la práctica la falta de reglamentación ha importado anular la operatividad de un derecho legalmente consagrado, a pesar de que ese derecho protege un interés internacionalmente reconocido.

En efecto, el artículo 18 de la Convención sobre los Derechos del Niño establece que "los Estados Partes prestarán la asistencia apropiada a los padres y a los representantes legales para el desempeño de sus funciones en lo que respecta a la

crianza del niño y velarán por la creación de instituciones, instalaciones y servicios para el cuidado de los niños" y sigue diciendo que "los Estados Partes adoptarán todas las medidas apropiadas para que los niños cuyos padres trabajan tengan derecho a beneficiarse de los servicios e instalaciones de guarda de niños para los que reúnan las condiciones requeridas".

Por su parte, el art. 11 de la Convención contra la Eliminación de todas las formas de Discriminación contra la Mujer indica que "[a] fin de impedir la discriminación contra la mujer por razones de matrimonio o maternidad y, asegurar la efectividad de su derecho a trabajar, los Estados partes tomarán medidas adecuadas para (...) Alentar el suministro de los servicios sociales de apoyo necesarios para permitir que los padres combinen las obligaciones para con la familia con las responsabilidades del trabajo y la participación en la vida pública, especialmente mediante el fomento de la creación y desarrollo de una red de servicios destinados al cuidado de los niños".

En cuanto al argumento del pago de los gastos de guarderías a través de lo dispuesto por el art. 103 bis, el Fiscal explicó que el art. 103 bis (inc. f), es aplicable, sólo en aquellos casos en los que los empleadores no tengan la obligación, de acuerdo con el art. 179 y la reglamentación de éste, omitida, de contar con salas maternales y guarderías dentro del espacio de trabajo porque el número de trabajadores no supere el mínimo que debiera establecer la reglamentación. Es así como ambas obligaciones del empleador no deben entenderse como alternativas sino como complementarias. De otro modo sería reconocer que el art. 179 establece un deber cuya violación podría ser legitimada por el art. 103 bis. Por otro lado, rechazó el argumento de la demandada en cuanto afirma que la solución está en los CCT, ya que ello importaría dejar sujeto a la voluntad negocial de las partes la operatividad del derecho consagrado por el art. 179 LCT.

Lamentablemente, el PEN ha planteado el recurso extraordinario el 18/04/2017, que, desestimado por la Cámara, hoy tramita en Queja ante la CSJN, desde 10/08/2017.

No cabe ninguna duda que la implementación de las guarderías en los lugares de trabajo no solamente traería beneficios explícitos para los padres y las madres - menor estrés y mejor inserción laboral posparto, por ejemplo-, sino también ventajas para las organizaciones, ya que está demostrado que reduce sensiblemente el nivel de ausentismo, mejora la productividad y provoca entusiasmo por parte de los empleados, al reconocer que será mayor el equilibrio entre la vida personal y el trabajo. Estos resultados han sido comprobados, en nuestra provincia, cuando existiera la guardería en el Palacio de Tribunales, que funcionara hasta el año 2003.

5.1.6. Conclusión

No cabe ninguna duda de la importancia del desarraigo de factores culturales, para lograr la igualdad de oportunidades en el mundo del trabajo para hombres y mujeres.

El objetivo mediato es crear consciencia que esta tendencia a responsabilizar a las mujeres de planchar, lavar, cuidar a los niños y a los mayores, constituye una gran barrera.

Es indispensable conciliar la distribución equitativa de las responsabilidades familiares. Y para ello, deben existir medidas que provoquen un cambio cultural, que no sólo estén enfocadas en la protección de las mujeres, sino que vinculen más activamente a los hombres en el eje productivo-reproductivo. Concretamente, me refiero a la construcción de un nuevo "contrato sexual", con regulaciones de familia y trabajo que se sustenten en principios igualitarios respecto de las responsabilidades de hombres y mujeres.

También necesitamos, sororidad, es decir, fraternidad entre mujeres, para lograr la igualdad[56]. De lo que se trata es de reivindicar la complicidad femenina pero no como un fin en sí mismo, sino como una dimensión política para lograr objetivos de un cambio social, dejando de lado una rivalidad real que es incentivada desde el patriarcado.

Las mujeres hablamos de las mujeres. Somos las que criticamos la vestimenta de la vecina o cuestionamos la conducta de las amigas y en el mismo nivel, opinamos que Dilma es una inepta, Cristina K. una histérica, o que Bachelet alguien que se mueve por intuiciones, y con ello caemos en denigraciones sexistas, que no tienen que ver con ellas como mandatarias. Las tres pueden haber cometido errores, pero ese tipo de críticas son de género y mayormente provienen de otras mujeres.

Tenemos un gran problema si las mujeres actuamos en contra de nosotras mismas. Y esto ocurre cada vez que las mujeres usan su posición de privilegio olvidando que la mayoría no son eso. Por eso se trata de promover la solidaridad entre las mujeres, la sororidad, si queremos contribuir desde nuestro espacio al cambio cultural que necesitamos.

Pero también necesitamos Capacidad Institucional para velar por la no discriminación. Las políticas de los gobiernos cambian en función de las fluctuaciones económicas. Las medidas en este sentido deben ser suficientemente fuertes para resistir los cambios en la coyuntura económica y social.

Los recortes presupuestarios y las medidas de austeridad recientemente anunciados, aplicables a los presupuestos de los servicios de administración e inspección del trabajo y de los organismos especializados que se ocupan de las cuestiones relativas a la no discriminación y la igualdad, pueden socavar la capacidad de esas instituciones para reaccionar ante lo que podría ser una de las peores consecuencias sociales de la

[56]Que no es un término nuevo, adjudicado a las feministas a ultranza, como se cree, sino que ya lo usó Miguel de Unamuno en 1921, en un texto publicado en Caras y Caretas, refiriéndose a la tragedia de Sófocles, sobre Anígoda, la hija de Edipo y su madre Yocasta.

crisis económica: más discriminación, más desigualdades y un aumento de la tensión y de la inestabilidad sociales.

No puedo dejar de desconocer en este escenario, que hay cada vez más parejas que centran su poder en la toma de decisiones conjunta, que administran la economía del hogar sobre la contribución de ambos, tal como lo hacen con las tareas del hogar y la atención de los hijos, muchas veces resultado de una negociación. Estos cambios contribuyen a la emancipación de la mujer, liberándola de la exclusividad de las tareas domésticas y de cuidado, permitiéndole tener la posibilidad de elegir trabajar, donde trabajar, cuanto tiempo trabajar y desarrollarse en su trabajo.

Pero para que ése derecho a elegir, nacido de una negociación en lo privado se concrete en lo público, es necesario que toda la sociedad reconozca que tanto las mujeres como los hombres tienen el derecho y la responsabilidad de trabajar y de prestar cuidados, y para ello, desde el gobierno deben surgir medidas integradas, que apoyadas en normas internacionales, reconozcan, el valor de las labores de cuidado no remunerada, paso ya cumplido por la legislación argentina, y a partir de allí, conducir los esfuerzos hacia la construcción de un nuevo escenario, donde las mujeres aparezcan nombradas en los textos legales que les reconozcan derechos, donde las búsquedas de empleo no discriminen en la selección, donde el contrato de trabajo interprete su necesidades, no por sus debilidades sino por ser titular de derechos, donde la mujer sienta que no "sale a trabajar" sino que "va a trabajar" para realizar la "actividad productiva y creadora" que la dignifique como tal.-