Contabilidad y Auditoría

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS INSTITUTO DE INVESTIGACIONES CONTABLES

SUMARIO

- Director del proyecto:
 DR. MARIO BIONDI
- Directores alternos:

DR. CARLOS LUIS GARCÍA CASELLA

DR. MARIO WAINSTEIN

Investigadores:

DRA. LUISA FRONTI DE GARCÍA (coordinadora)

C.P. JUAN CARLOS VIEGAS

C.P. MARÍA DEL CARMEN RODRIGUEZ DE RAMIREZ

C.P. JORGE SANTESTEBAN HUNTER

C.P. NILDA HEBE FURMAN

C.P. SERAFINA FARINOLA

L.E. NÉSTOR PABLO LAVERGNE

C.P. INÉS MERCEDES GARCÍA FRONTI

"SUGERENCIAS PARA LA ARMONIZACIÓN DE NORMAS BÁSICAS CONTABLES ENTRE LOS PAÍSES DEL MERCOSUR. APORTES QUE RESULTARÁN DE UNA INVESTIGACIÓN REALIZADA CON METODOLOGÍA CIENTÍFICA"

Aprobado por Resolución de Conselo Directivo № 2.508, Facultad Ciencias Económicas - Universidad Buenos Aires

Publicación subsidiada por el Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Técnicas (CONICET)

Publicación del INSTITUTO DE INVESTIGACIONES CONTABLES "Profesor Juan Alberto Arévalo"

Universidad de Buenos Aires Facultad de Ciencias Económicas

Autoridades de la Facultad vinculadas con los Institutos de Investigación

Decano:

Dr. Rodolfo H. Pérez

Secretario de Investigación y Doctorado: Lic. Eduardo Scarano

Autoridades del Instituto de Investigaciones Contables Profesor Juan Alberto Arévalo

Director del Instituto de Investigaciones Contables: Dr. Mario Biondi

Director del Centro de Modelos Contables: Dr. Carlos Luis García Casella

> Director del Centro de Auditoría: Dr. Mario Wainstein

Secretaria Técnica del Instituto: C.P. María del Carmen Rodríguez de Ramírez

Contabilidad y Auditoría
Publicación del Instituto de Investigaciones Contables

Dirección Dr. Mario Biondi

Coordinación Dra. Luisa Fronti de García

Gestión Administrativa Srta. María Juana Jurisic Instituto de Investigaciones Contables "Prof. Juan Alberto Arévalo"

SUGERENCIAS PARA LA ARMONIZACIÓN DE NORMAS BÁSICAS CONTABLES ENTRE LOS PAÍSES DEL MERCOSUR. APORTES QUE RESULTARÁN DE UNA INVESTIGACIÓN REALIZADA CON METODOLOGÍA CIENTÍFICA

Director del proyecto: DR. MARIO BIONDI

Directores alternos:

DR. CARLOS LUIS GARCÍA CASELLA

DR. MARIO WAINSTEIN

investigadores principales:

DRA. LUISA FRONTI DE GARCÍA (coordinadora)

C.P. JUAN CARLOS VIEGAS

C.P. MARÍA DEL CARMEN RODRIGUEZ DE RAMIREZ

C.P. JORGE SANTESTEBAN HUNTER

C.P. NILDA HEBE FURMAN

C.P. SERAFINA FARINOLA

L.E. NÉSTOR PABLO LAVERGNE

C.P. INÉS MERCEDES GARCÍA FRONTI

Personal de apoyo: SRTA. ANDREA VALERIA CALIÓ

SR. WALTER FERNANDO LOLO

Publicación "Contabilidad y Auditoría" Año 2 Número Extraordinario "I" Noviembre 1996

Publicación subsidiada por el Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Técnicas (CONICET)

"SUGERENCIAS PARA LA ARMONIZACIÓN DE NORMAS BÁSICAS CONTABLES ENTRE LOS PAÍSES DEL MERCOSUR. APORTES QUE RESULTARÁN DE UNA INVESTIGACIÓN CON METODOLOGÍA CIENTÍFICA"

INFORME DE AVANCE

- I.- Proyecto de Investigación.
- II.- Trabajo Base del Dr. Mario Biondi.
- III.- Trabajos Base para cada término.
 - 1.- Concepto y alcance de la disciplina contable
 Autora: C.P. María del Carmen Rodriguez de Ramirez
 - 2.- Corrientes de opinión.

 Autor: Dr. Mario Biondi
 - 3.- Modelo Contable

Autoras: Dras. Luisa Fronti de García y Serafina Farinola

4.- Normas Contables

Autor: L.E. Néstor Pablo Lavergne

5.- Auditoría y Normas de Auditoría

Autor: Dr. Mario Wainstein

6.- Ética y Normas de Ética

Autor: C.P. Jorge Santesteban Hunter

7.- Armonización

Autora: C.P. Inés Mercedes García Fronti

- IV.- Encuesta a circularizar.
- V.- Glosario del I.A.S.C.

Traductores: C. L. García Casella; N. H. Furman; I. M. García Fronti; W. F. Lolo y Mª del C. Rodriguez de Ramirez.

I.- Proyecto de investigación

1.- Título del Proyecto: "Sugerencias para la armonización de normas básicas contables entre los países del Mercosur. Aportes que resultarán de una investigación realizada con metodología científica" (Aprobado por Resolución de Consejo Directivo Nº 2.508)

Director del proyecto: Dr. Mario Biondi

Directores alternos: Dr. Carlos Luis García Casella y

Dr. Mario Wainstein.

Investigadores: Dra. Luisa Fronti de García (coordinadora)

C.P. Juan Carlos Viegas

C.P. María del Carmen Rodriguez de Ramirez

C.P. Jorge Santesteban Hunter

C.P. Nilda Furman C.P. Serafina Farinola

Lic. Néstor Pablo Lavergne

C.P. Inés Mercedes García Fronti

- 2.- Aportes a realizar: Es una contribución destinada a los organismos que tienen a su cargo el dictado de normas contables, además de un importante aporte doctrinario, que permitirá conocer mucho más sobre la realidad actual.
- **3.- Duración del proyecto:** Entre dos años y medio y tres años, a contar del segundo semestre del año 1996.
- **4.- Objetivos:** Puede ser un ejemplo de apoyo efectivo de institutos universitarios que investigan "lo que debería ser" y con organismos reguladores que definan "lo posible". Es una investigación de carácter internacional que, en tal carácter no tiene una estructura formal y se llevará a cabo con: por Argentina el Instituto de Investigaciones Contables de nuestra Facultad; por una Universidad del Uruguay; por una o dos del Paraguay y por una o dos del Brasil. Eventualmente podría agregarse una Universidad de Chile.
- **5.- Estado del problema a considerar:** El estado real y actual del problema sólo será conocido cabalmente con el desarrollo de la investigación.
- **6.- Método a utilizar:** Se trata, básicamente, de una investigación empírica, pero es imprescindible, acordar ciertas pautas "apriorísticamente" y con carácter provisorio que pueden ser confirmadas o desechadas a medida que avance la investigación.

7.- Cronograma de tareas: Por tratarse de un programa de carácter internacional al presente sólo es factible referirse a grandes períodos. El cronograma analítico - tarea prioritaria del grupo de trabajo - será comunicado en los informes sobre el avance del proyecto.

<u>Primer período:</u> (1 año) comenzando en el segundo semestre de 1996. Plan de trabajo: selección del universo a encuestar. Consulta bibliográfica; preparación de encuestas. Primeros estudios de definición de las pautas básicas a armonizar.

Segundo período: (1 año): definición de pautas básicas a armonizar. Ponderaciones o importancia relativa de las mismas. Envío de encuestas. Tabulación y ordenamiento de las respuestas.

<u>Tercer período:</u> (seis meses / 1 año): redacción de conclusiones. Validación de las mismas. Difusión de las conclusiones.

- 8.- Resultados a obtener: Si se lograra el objetivo sería un valioso aporte para que los organismos competentes concluyeran armonizado las normas contables en el Mercosur (Se aclara que cuando en este proyecto se menciona "normas contables" se está refiriendo también a las normas de auditoría). Además, será un valioso aporte doctrinario, quizás inédito.
- **9.- Bibliografía principal:** Su determinación es una de las investigaciones documentales prioritarias. Cuanto más rica sea esta investigación bibliográfica, por supuesto no limitada al Mercosur, tanto mejor podrán ser los resultados.

H.- TRABAJO BASE PARA LA APLICACION DE LA ADECUADA METODOLOGIA EN LA INVESTIGACION CIENTIFICA NECESARIA PARA LA ARMONIZACION DE LAS NORMAS CONTABLES EN EL MERCOSUR

Autor: Dr. Mario Biondi

I.- Antecedentes

1.- El mundo económico de hoy

En Argentina y en casi todos los países también, la globalización de la economía y los acuerdos regionales están fijando un tinte muy especial a esta última parte del siglo XX.

En esencia, se trata de mantener las fronteras formales pero borrándolas en una multitud de hechos -sobre todo económicos- pudiendo llegar así a formarse una comunidad efectiva con buena parte de los países.

Lógicamente se trata de uno de los ciclos económicos que se caracteriza por la emulación de actitudes y procedimientos que se consideran efectivos y adecuados y, en el transcurso de menos de dos décadas se pueden observar cambios que, sin duda, transforman métodos con velocidades vertiginosas. Detrás de todo cambio siempre hay una posición teórico-filosófica, pero han podido observarse ciertas evoluciones en las que se debería suponer que el respaldo filosófico estaría ausente.

Aperturas, muros que se derriban, hacen pensar que, a veces, los acontecimientos pasan por encima de las ideologías (entendidas como sustento teórico-filosófico).

Los acuerdos se firman; definen ciertos temas generales y algunos más específicos, pero la multitud de detalles a considerar se presentan a posteriori y las urgencias van señalando prioridades.

Además, ya no solamente se acuerdan programas regionales, sino también interregionales (tal es el caso del Mercosur con la Comunidad Europea).

2.- Temas específicos sobre contabilidad

Dentro de los múltiples temas a considerar se encuentran, por supuesto, los contables, que podrían ordenarse de la siguiente forma:

- a) Normas contables de exposición.
- b) Normas contables de valuación.
- c) Normas contables de auditoría.
- d) Normas éticas.

En oportunidad de celebrarse en México, la XXIª Conferencia Interamericana de Contabilidad, presenté un trabajo cuya última parte tendía a fijar un camino que, eventualmente, podría seguirse, a los efectos de culminar con lo que se dio en llamar armonización de las normas contables en economías globalizadas. Concretamente, el área 1.1. estaba calificada como "Propuestas para mejorar la calidad de la información contable frente a las exigencias del cambio y la globalización". Dentro de ella mi trabajo se tituló "Aportes para mejorar la utilidad de la información que suministran los estados contables".

El principal problema que encontré era la diversidad de temas que estaban involucrados en un camino muy sinuoso, muy poco explorado y sustentado por muy buenos expertos practicantes pero con enfoques totalmente diferentes.

El trabajo, después de explicar las motivaciones y objetivos del autor, analizó cuál es la calidad de la información contable en el ámbito de la Asociación Interamericana de Contabilidad, pasando por los "destinatarios de la información contable", los recaudos que debe reunir la "información contable", la "armonización de la información contable". Más adelante paso revista a la definición de la contabilidad, observando que en las postrimerías de la décana de los años ' 70, se emitió una definición de la contabilidad que respaldaba lo que los investigadores universitarios dieron en llamar el "cambio de paradigma de la contabilidad" (1), o sea, que en lugar de privilegiar el conocimiento de los resultados se sugirió la utilidad que los estados contables debían prestar para la toma de decisiones.

En mi trabajo me pregunto quiénes son los que podrían utilizar los estados financieros para adoptar determinadas posturas. Llego a la conclusión que deberían ser todos los usuarios posibles.

Algo más adelante, y con un cierto dejo de frustración, comento que desde la XIVª CIC (Santiago - Chile) se produjo el abandono de importantes temas que habían ganado espacio anteriormente.

De todos los temas "suspendidos en su tratamiento" los más conflictivos son el "resultado por tenencia de bienes" y el "capital operativo" o "capital físico". (2)

Obligados los países, principalmente, por imperio de la globalización de las economías, instruyeron a los organismos técnicos internacionales para lograr una mayor utilidad de la información contable como paso imprescindible en el camino de la armonización de normas.

⁽¹⁾ Tua Pereda, Jorge: Lecturas de teoría e investigación contable. Centro Interamericano Jurídico Financiero. 1995. Colombia

⁽²⁾ Genéricamente yo lo denomino "capital no financiero"

De allí mi interés en "reflotar" los estudios pendientes en la Asociación Interamericana de Contabilidad

El trabajo contiene luego un capítulo referido a las normas contables en la Argentina (3). Pasaré por alto los comentarios allí vertidos.

En la última parte del informe analizo posibles soluciones para mejorar la información contable; grupos de temas a considerar y los pasos a seguir.

Como primera prioridad propongo la "unificación de la terminología contable", tenga que ver, o no, con problemas idiomáticos. Doy ejemplos concretos de probables discrepancias.

El segundo escalón a subir debería ser la "unificación de los estados contables a publicar y sus contenidos".

El tercer paso es mucho más exigente pues se refiere a los "lineamientos generales sobre los modelos contables". Sostengo allí que cierta unificación de lineamientos generales no debería ser muy complicado, si se fijaran en estas condiciones:

- (a) Reexpresión de los estados contables en caso de existir inflación significativa (4).
- (b) Información complementaria sobre valuación de inventarios a valores del presente y del costo de la mercadería vendida (5).
- (c) Además propongo estudiar la posibilidad de presentación de estados contables proyectados y de ciertos índices económico-financieros.

El trabajo concluye sugiriendo la realización de investigaciones que puedan arrojar luz sobre el siglo XXI.

II.- ¿Y ahora qué?

He pasado revista a lo ocurrido en la Asociación Interamericana de Contabilidad en materia de normas contables. También he propuesto un "modus operandi" provisorio que permita acercar posiciones en miras de una posible armonización de aquellos entre los países, teniendo en cuenta la dependencia recíproca que genera la globalización de la economía.

⁽³⁾ Naturalmente, antes de la aparición del decreto 316/95 (segunda serie) y sus consecuencias.

⁽⁴⁾ Si bien la idea está tomada de la NIC Nº 29, creo que no alcanzarían sus previsiones.

⁽⁵⁾ Propósito no igual, pero inspirado en el FASB S.33 de USA.

No pierdo de vista los trabajos realizados por grupos de profesionales representativos de los países integrantes del MERCOSUR. Están publicadas las similitudes y diferencias que pueden observarse en materia de normas de valuación, de exposición y de auditoría (ética incluida). Ese trabajo es la expresión de un importante esfuerzo que esos distinguidos profesionales llevaron a cabo (6).

Correspondería ahora dar respuesta al título de este capítulo II: ¿y ahora qué?.

Queda mucho camino por recorrer y sin duda no va a ser tan fácil transitarlo, para lograr objetivos concretos y viables.

Es en este punto que la metodología científica debe aportar el auxilio necesario para sugerir lo que corresponda.

III.- La metodología científica en la investigación contable

Se ha escrito mucho sobre metodología de la investigación científica en general y su aplicación a la investigación contable específicamente (7) y, a modo de síntesis presento el siguiente resumen simplificado, prescindiendo de la antigua controversia: CONTABILIDAD = CIENCIA; CONTABILIDAD = ARTE; CONTABILIDAD = TECNOLOGIA, y refiriéndome exclusivamente al METODO de INVESTIGACION, respecto del cual Confucio afirmaba que era la principal razón de sus profundos conocimientos; quiero decir con esto que METODO = CAMINO DEL CONOCIMIENTO.

1.- Métodos

El **método inductivo** busca generalizar experiencias específicas, reiteradas. Inducir significa orientar, sugerir, vincular; es decir se trata de capitalizar experiencias para tratar de emitir una ley general de razonamiento.

El método inductivo no puede apartarse mucho del **método deductivo** toda vez que este último servirá para corroborar "de arriba para abajo" el cumplimiento de la respuesta teórica.

Podría afirmarse que la generalización de la práctica (inducción) debe servir de solución, a través de la teoría lograda (deducción) de todo tipo de problemas futuros de ese tema específico (hasta tanto se pruebe la inconsistencia de la solución).

⁽⁶⁾ Ver publicación de la FACPCE, titulada: "Comparación entre las normas contables y de auditoría de los países integrantes del Mercosur y las normas internacionales".

⁽⁷⁾ Ver trabajos publicados para el Primer Encuentro Universitario de Investigadores del Area Contable, Tema 1: Peculiaridades de la investigación contable respecto de la investigación científica en general. Instituto de Investigaciones Contables de la UBA - FCE. Agosto/Septiembre 1995.

También podría aplicarse el **método deductivo** en forma independiente del inductivo, si se propone una hipótesis que busque ser corroborada en casos concretos; tal es el caso del tema de los estados contables proyectados que propone una serie de pautas que deberían permitir solucionar cualquier caso concreto. Sin embargo, las aplicaciones son las que permitirán corroborar la razonabilidad del método y pautas propuestas.

2.- Oportunidad y objetivos de la investigación

La investigación de temas contables, al igual que la investigación científica en general, presenta una clasificación u ordenamiento que difiere según las referencias a determinar partan de suposiciones o hipótesis que tendrán que demostrarse y validarse para establecer una regla general que se aplicará en el futuro. Este tipo de **investigación** se llama "a priori, o sea si afirmamos que la contabilidad por partida doble puede ser sustituída, con ventajas, por la contabilidad por enésimas partidas, estamos formulando una afirmación que será necesario probar y, eventualmente, aplicable en el futuro.

Precisamente se llama "a priori" porque la hipótesis que se plantea podrá generar, o no, leyes de aplicación futura (8).

Frente a esta investigación imaginativa, absolutamente teórica y aplicable - eventualmente- a hechos futuros, existe otra denominada "a posteriori" o, más comunmente "empírica".

Esta investigación empírica es la que se utiliza mayormente en contabilidad y, a diferencia de la investigación a priori, siempre arriba a una conclusión, en razón que se trata de determinar lo que ya existe (de allí el nombre "a posteriori).

Esto no significa que las conclusiones de la investigación sean siempre válidas, toda vez que pueden haberse cometido errores de configuración del modelo, o una mala investigación de los recursos, o por inoperancia del universo que, en definitiva es el elemento pasivo de la investigación.

3.- Investigación pura y aplicada: universitaria y profesional

Investigar es indagar; cuando se la aplica a la contabilidad es buscar verdades objetivas o subjetivas, que se vinculan con el quehacer de nuestra disciplina.

Todos los que están involucrados en la contabilidad: profesores, profesionales, alumnos, etc., pueden y deben investigar para descubrir la verdad o acercarse a ella.

⁽⁸⁾ En el Primer Encuentro Universitario de Investigadores del Area Contable se publicó un trabajo, el Nº 3, que se denomina: "¿Se acabó la investigación "a priori" en contabilidad? Razonable equilibrio entre los diversos temas a investigar".

Es evidente que cuando un profesional tiene que determinar si una partida del balance general es pasivo o si regulariza un activo, está investigando en base a sus conocimientos técnicos, cuál debe ser la solución apropiada para el caso concreto que le toca resolver.

Cuando un alumno prepara una materia y coteja la bibliografía con los casos prácticos, está investigando.

Los profesores universitarios están involucrados en la investigación y para hacerlo en condiciones apropiadas deberían acercarse a los Institutos respectivos.

La investigación que se realiza en el marco de las universidades puede ser pura o aplicada.

Es investigación pura el análisis de un problema sin importar de qué manera se la podría utilizar.

Las universidades realizan los dos tipos de investigación, pura y aplicada; los organismos profesionales, principalmente, aplicada.

El tremendo error sería resolver las dudas con alguna base de ignorancia.

Un Instituto universitario estudiaría un tema, sin importarle demasiado las dificultades prácticas de su aplicación. Diría lo que "debería ser".

Los Institutos de los organismos profesionales podrían llegar a conclusiones similares pero sería probable que no aconsejaran su aplicación por razones prácticas y/o políticas.

4.- Momento y medios de la investigación

Entre los momentos puedo mencionar a la investigación documental y a la investigación de campo.

A veces se confunden la investigación documental y la investigación de campo; de todas maneras se aplican en diferentes momentos de la investigación contable.

Como **medios** específicos que habitualmente se emplean en la investigación contable se puede mencionar a: **encuestas, entrevistas y resúmenes**.

Por resultar útil trascribiré las páginas 29 y 30 del trabajo del tema Nº 1 del Encuentro Universitario ya mencionado (9):

^{(9) 31} de agosto y 1º de septiembre de 1995: Instituto de Investigaciones Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires.

"Validaciones"

Las validaciones consisten en un tipo de "investigación de campo"; como si se tratara de un laboratorio.

Ejemplo:

Si nos proponemos demostrar una metodología para determinar el capital operativo, debo partir de los tres últimos estados contables y con los elementos "encuestados" necesarios, calcularía ese capital operativo y lo compararía con el capital financiero. A continuación, analizaríamos el comportamiento de esos capitales (financiero y operativo) haciendo la proyección para los tres años siguientes. Del análisis de los resultados sacaríamos las conclusiones. Es bueno recordar el ejemplo de los Estados Unidos de América con el FASB 33.

Redacción de conclusiones

Resultan del trabajo a través de los resúmenes que se fueron redactando.

La conclusión es como un regreso a la introducción (pruebas de por medio) y puede dejarse entre ver el futuro desarrollo de algunas ideas.

Veamos las conclusiones que resultan corroboradas por la investigación. Por ejemplo:

Planteo del problema:

Investigar el tipo de cambio aplicable para la conversión de estados contables a diferentes monedas.

Se puede realizar dos tipos de investigaciones:

- Teórica: A PRIORI: El tipo de cambio aplicable sería el histórico.
- Práctica: EMPIRICA o "POSTERIORI": ¿Qué tipo de cambio se aplica?

En la investigación "a priori" lanzamos la idea que luego de la investigación corroboraremos o no (el resultado puede ser por sí o por no).

En la investigación empírica siempre tendremos un resultado: será el tipo de cambio histórico, el corriente u otro.

Ejemplo:

Investigación empírica sobre "Modalidades que utilizan los países que ajustan, por efectos inflacionarios, sus estados contables".

Síntesis de la investigación numérica:

- El 98% es integral.
- El 1% ajusta solamente el patrimonio neto.
- El 1% ajusta propiedades, plantas y equipos, bienes de cambio y el costo de la mercadería vendida.

Ejemplo:

Investigación a priori sobre la hipótesis que el "capital operativo permite mostrar resultados más confiables que el capital financiero".

Demostración

Con todos los elementos logrados en la investigación documental y de campo y con los recursos dialécticos, subjetivos y objetivos (encuestas, formulaciones matemáticas, etc.), se redactará la:

Conclusión

"No se ha llegado a la conclusión que el capital operativo permita mostrar resultados más confiables que el capital financiero" (afirmación que envuelve una negación). Afirmación dubitativa.

Podría decirse más categóricamente: "se ha llegado a la conclusión que el capital operativo no permite mostrar resultados más confiables que el capital financiero".

Las conclusiones podrían pretender inducir la obtención de un postulado.

Veamos un ejemplo:

Una conclusión puntual y específica podría ser tratar de obtener respuesta a la siguiente pregunta:

¿Qué es más útil, el capital financiero o el capital operativo, para obtener resultados más confiables?

Por el método inductivo y luego de varias conclusiones similares podría llegar a formularse un postulado, como por ejemplo:

"La teoría de los valores corrientes no incluye métodos confiables de valuación".

En investigación contable, como en todo tipo de investigación científica, las afirmaciones suelen ser relativas o a lo sumo, constituir "verdades provisorias" que mantendrán validez hasta tanto se demuestre su incorrección".

IV.- Los temas pendientes en la armonización de las normas contables en el Mercosur. Los medios para avanzar. Metodología.

Hasta aquí, en este trabajo, he pasado revista, en forma muy general de las principales características de la metodología de la investigación sobre temas contables.

También hice mención de las posibilidades de unificar terminología, designación de los estados contables que deberían publicarse, y de algunas informaciones complementarias, todo lo cual vendría a ser algo así como una solución transitoria y de compromiso hasta tanto se lograra alguna suerte de armonización de normas entre los cuatro países.

Por otra parte, en el **capítulo II - ¿Y ahora qué?**, relaté los esfuerzos realizados por un grupo de trabajo de representantes de los estados involucrados, que sirvió para poner en evidencia las diferencias sustanciales que se observan en algunos casos.

De lo dicho rescato la posibilidad de organizar y poner en marcha una investigación, de nivel científico, que podría llegar a ser útil a los entes que deberán decidir sobre el tema de la armonización de las normas contables en el Mercosur.

Los temas a analizar podrían ser los siguientes:

- * Países integrantes.
- * Organismos intervinientes por cada uno de los países integrantes.
- * Definición del tipo de investigación a realizar.
- * Orientaciones para el diseño del programa.
- * El proyecto de investigación a través de su plan de trabajo.

Si este trabajo lo terminara aquí solo aportaría -como recordatoria- lo expuesto en mi opinión a la XXIª Conferencia Interamericana de Contabilidad de México 1995 (10), además de algunos conceptos sobre metodología de la investigación contable.

⁽¹⁰⁾ Trabajo ya mencionado, Area 1.1. del temario.

Atento a estar convencido de que la metodología aludida será de mucha utilidad para avanzar sobre el tema de la armonización de las normas contables en el MERCOSUR, propongo concretar los siguientes pasos:

1.- Países integrantes

Resulta obvio mencionar a Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay (por orden alfabético) que son miembros naturales del pacto regional.

Por una razón de afinidad en materia contable, de futuro, y por el valioso aporte que podría realizar sugiero se analice la posibilidad de invitar también a Chile.

2.- Organismos intervinientes por cada uno de los países integrantes

Precedentemente he señalado las diferencias entre la investigación de los institutos universitarios, respecto de los institutos de otros organismos profesionales; por ello, propongo que sean universidades, los entes que tomen a su cargo, inicialmente, la investigación.

Sin embargo avanzándose en el plan y en el tiempo, podría analizarse la ampliación del "team" inicial.

Tratándose de universidades, debería decidirse el número. Inicialmente, sería una universidad por país. En el primer momento, la iniciativa debería corresponder a un grupo afín para no frustrar ni dilatar los progresos.

Entiendo por "grupo afín" el de investigadores, que surge de relaciones permanentes o circunstanciales y que, de alguna manera, han trabajado juntos en un emprendimiento universitario teniendo similares inquietudes. Como dije ésto no limita la ampliación del equipo.

En nuestro país, teniendo en cuenta que la iniciativa nos corresponde, entiendo que debería ser el Instituto de Investigaciones Contables de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires que asumiera la responsabilidad. Por otra parte, los Encuentros anuales de los investigadores del área contable de todas las universidades afines del país y el Instituto Interuniversitario son campos propicios de difusión y de apoyo.

3.- Definición del tipo de investigación a realizar

Cabe preguntarse cuáles son los objetivos de esta investigación a realizar. Hasta el momento la investigación realizada por los organismos profesionales ha servido para mostrar las discrepancias que existen en las normas contables de los cuatro países.

A partir de allí y, dado que no se trata de unificar las normas pero sí armonizarlas, o sea buscar puntos de coincidencias básicas, a partir de los cuales podrán seguir

existiendo diferencias no sustanciales, sino de detalle. Precisamente deben distinguirse las normas o principios sustanciales (que deberían ser coincidentes) de las normas o principios no sustanciales.

¿Quién es el que debe decidir lo que es sustancial de lo que no lo es?

¿Cómo se puede determinar la expresión de deseos?

¿Cómo se evaluarán las opiniones de los informantes?

¿Qué medios materiales deberán utilizarse para practicar las consultas?

Al contestarnos esas preguntas estaremos fijando el tipo de investigación a practicar ¿será una investigación "a priori"?; ¿será una investigación "a posteriori" o "empírica"?.

Considero obvia la respuesta, toda vez que se está queriendo saber algo que está ocurriendo. La respuesta parecía ser: UNA INVESTIGACION EMPIRICA, y como tal, el inicio estará formado por ENCUESTAS debidamente diagramadas.

Sin embargo, las propuestas finales tendrán carácter de INVESTIGACION "A PRIORI".

Por otra parte debe fijarse un UNIVERSO a ser consultado. Sobre este particular propongo consultar a UNIVERSIDADES, ORGANISMOS NO UNIVERSITARIOS DE INVESTIGACION, ORGANIZACIONES PROFESIONALES Y USUARIOS (11).

La cantidad de entes a consultar en cada país deberá ser fijada al comienzo de la investigación.

Esta investigación empírica debería incluir la INVESTIGACION DOCUMENTAL, que también tendría que ser programada. Entiendo por investigación documental -en este casola revisión de la doctrina de los autores y otros elementos de juicios valiosos.

Al redactarse las encuestas y su posterior tabulación se debe recordar aquella frase tan feliz y tan actual de PARETO: "SEPARAR LO VITAL DE LO TRIVIAL"; como un remedó de esa expresión alguien podría decir: "separar la paja del trigo".

4.- Orientaciones para el diseño del programa

El programa es el camino que deberá cubrirse para llevar a cabo la investigación con metodología científica. Comunmente se lo denomina "plan de trabajo".

⁽¹¹⁾ El universo que estoy definiendo lo es a título de ejemplo pero, podría ser perfectamente cambiado.

En este capítulo expondré algunos lineamientos generales que apriorísticamente podrían servir de pautas para el diseño del plan y que constituyen temas fundamentales a considerar.

a) Plazo de duración de la investigación: Alrededor de tres años. Este plazo se justifica por la amplitud del universo a encuestar, en su origen; por tratarse de investigadores ubicados en diferentes países; por las distintas interpretaciones que pueden sugerirse de conclusiones provisorias; por la redacción del informe final, que no debe perder de vista su carácter orientador sugiriendo prioridades para que los organismos competentes, dicten, en definitiva, las normas más apropiadas al tiempo y al espacio.

El primer año debería estar destinado a aprobar el plan de trabajo coordinado, en los cuatro países; a la selección del universo a encuestar; a la consulta bibliográfica; a la preparación de las encuestas y su posterior remisión y reclamos de devolución. En nuestros países el año laboral universitario consiste en no más de diez meses, lo cual reduce los tiempos.

El **segundo año** recibirá y clasificará las respuestas a las encuestas a los efectos de su tabulación.

En este segundo año deberá estar definido cuáles son las pautas básicas que deberían uniformarse. Esto es importante, en razón que la tabulación de las respuestas seguirán ese ordenamiento.

Si no se deseara ser muy categórico en definir las pautas a uniformar, por lo menos debería ponderarse la importancia de esos temas básicos (por ejemplo no tendrían discrepancias en más del 10% en su conjunto).

El tercer año, que quizá podría reducirse a seis meses, se destinará a redactar las conclusiones y a su validación por los medios que se consideren más adecuados.

La difusión de las conclusiones también es muy importante y, por lo menos, se iniciará en este período.

- b) Comité ejecutivo: No importa el número de miembros que investigarán en cada país, pero en éstos debe existir un director titular y dos alternos, el cual con sus pares de los demás países constituirán el comité ejecutivo que resolverá cada tema puntual.
- c) Reuniones periódicas: El cronograma deberá prever no menos de cuatro reuniones específicas por año, del Comité Ejecutivo, rotativamente en los cuatro países. Podrán existir otras reuniones con motivo de eventos internacionales. En esas reuniones se acordarán los temas que no hubieran podido definirse por otros medios (teléfono, fax, correo electrónico, etc.).

d) Previsión de erogaciones: Sin perjuicio de los gastos financiados en forma indirecta, deberán preverse gastos directos de tres traslados por año de una o dos personas a los otros países.

Tengo dudas si sería "costo hundido" la labor de secretaría en cada país. Para pasantes y becarios, ésta sería una excelente labor.

Quizá en el último año sería necesario algunos encuentros más que los cuatro señalados.

Descarto que todos los Institutos cuenten con ordenadores y otros elementos imprescindibles (programación, por ejemplo).

e) El proyecto de investigación a través de su plan de trabajo: La universidad participante de cada país deberá elaborar su programa para la investigación.

En el caso de la Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas, se dará cumplimiento a la Resolución de su Consejo Directivo Nº 1288, del 06 de julio de 1995, que requiere la consideración de los siguientes puntos:

- 1.- Título del proyecto: Sugerencias para la armonización de normas básicas contables entre los países del Mercosur. Aportes resultantes de una investigación realizada con metodología científica.
- 2.- Aportes a realizar: Es una contribución destinada a los organismos que tienen a su cargo el dictado de normas contables, además de un importante aporte doctrinario, que permitirá conocer mucho más sobre la realidad actual.
 - 3.- Duración del proyecto: Entre dos años y medio y tres años.
 - 4.- Objetivos: Están expuestos en los apartados 1 y 2 del presente.
- 5.- Estado del problema a considerar: El estado real y actual del problema sólo será conocido cabalmente con el desarrollo de la investigación.
- **6.- Método a utilizar:** Se trata, básicamente, de una investigación empírica, pero es imprescindible acordar ciertas pautas "apriorísticamente" y con carácter provisorio que pueden ser confirmadas o desechadas a medida que avance la investigación.
- 7.- Cronograma de tareas: Por tratarse de un programa de carácter internacional al presente sólo es factible referirse a grandes períodos. El cronograma analítico -tarea prioritaria del grupo de trabajo- será comunicado en los informes del grado de avance del proyecto.

Primer período (un año): Plan de trabajo. Selección del universo a encuestar. Consulta bibliográfica; preparación de encuestas y seguimiento. Primeros estudios de definición de pautas básicas a armonizar.

Segundo período (un año): Definición de pautas básicas a armonizar. Ponderación o importancia relativa de las mismas. Tabulación de respuestas.

Tercer período (seis meses/un año): Redacción de conclusiones. Validación de las mismas. Difusión de las conclusiones o de las disidencias.

- 8.- Resultados a obtener: Si se lograra el objetivo sería un valioso aporte para que los organismos competentes concluyeran armonizando las normas contables en el Mercosur. De allí, para abajo será un valioso aporte doctrinario, quizá inédito en la región.
- **9.- Bibliografía principal:** Su determinación es una de las investigaciones documentales prioritarias. Cuanto más rica sea esta investigación bibliográfica, por supuesto no limitada al Mercosur, tanto mejor podrán ser los resultados.
- **10.- Lugar de trabajo:** En nuestro país, el Instituto de Investigaciones Contables de nuestra Facultad.
- **11.- Fuentes de financiación:** Nuestro Instituto no cuenta -como sería deseable- con un presupuesto explícito y específico.

Ante esta circunstancia sólo podríamos referirnos a las erogaciones directas que demandaría el proyecto.

- a) Gastos de viajes: Nueve viajes al exterior (en tres años) con un costo estimado de U\$\$ 1.000 cada uno, igual a U\$\$ 9.000 (U\$\$ 3.000 por año).
- **b) Insumos, software, etc., de computación:** Estimados en U\$S 4.000 en tres años (U\$S 1.335 promedio por año).
 - c) Franqueos, telefax, correo electrónico: U\$S 2.000 por año, igual U\$S 6.000.

Estas erogaciones, estimadas en U\$S 6.335 por año, deberían ser financiadas por nuestra Facultad, no previéndose ninguna fuente de recursos externos.

En la medida que los ítems (b) y (c) puedan imputarse dentro de las erogaciones que, normalmente, genera el Instituto, el costo quedaría reducido a los gastos de viaje, o sea U\$\$ 3.000 anuales.

III.- Trabajos Base para cada término.

1.- Concepto y alcance de la disciplina contable

Autora: C.P. María del Carmen Rodriguez de Ramirez

2.- Corrientes de opinión.

Autor: Dr. Mario Biondi

3.- Modelo Contable

Autoras: Dras. Luisa Fronti de García y Serafina Farinola

4.- Normas Contables

Autor: L.E. Néstor Pablo Lavergne

5.- Auditoría y Normas de Auditoría

Autor: Dr. Mario Wainstein

6.- Ética y Normas de Ética

Autor: C.P. Jorge Santesteban Hunter

7.- Armonización

Autora: C.P. Inés Mercedes García Fronti

III.- 1.- ALCANCE DE LA DISCIPLINA CONTABLE

Autora: C.P. María del Carmen Rodriguez de Ramirez

Se han seleccionado para el primer punto de las encuestas cuatro definiciones de Contabilidad que responden, a nuestro entender, a las concepciones predominantes en nuestro medio.

Puesto que sería imposible incluir en una encuesta de este tipo todos los abordajes existentes, se optó por elegir una serie de definiciones con un rango creciente de amplitud, tanto en lo que hace a la conceptualización de nuestra disciplina como técnica, ciencia, ciencia aplicada o tecnología, como en lo referente al objeto de estudio, desde aspectos únicamente económicos hasta su ampliación a otras problemáticas sociales.

No podemos dejar de señalar que si bien en las definiciones a desarrollar en el presente análisis se incluyen enfoques que conceptualizan a nuestra disciplina como ciencia, éste no constituye el abordaje predominante, sobre todo en el ámbito profesional. Muchos colegas, algunos de ellos prestigiosos autores con gran relevancia académica postulan definiciones restringidas de nuestra disciplina y la circunscriben a una "técnica". No desarrollaremos aquí tales enfoques, por entender que son los que gozan de mayor difusión.

Mallo Rodriguez, tras realizar un breve relevamiento de las definiciones contables prevalecientes señala que:

Los supuestos que subyacen en todas las definiciones anteriores, a nuestro juicio son:

- a) El campo de investigación contable u objeto material, es la realidad económica en sus distintas manifestaciones y aspectos. En su consideración estática se contempla el patrimonio o riqueza de los diversos sujetos privados y públicos. En la visión dinámica se considera la generación de rentas.
- b) Las finalidades de la ciencia contable se centran en brindar la información pertinente para la toma de decisiones, así como para el control de los recursos.
- c) La metodología que la Contabilidad aplica al conocimiento y predicción de los fenómenos que estudia es específica y se compone de supuestos y reglas de funcionamiento exclusivos e independientes de las otras disciplinas¹.

En nuestro planteo hemos querido ser más abarcativos que el mencionado autor que sólo parece detectar las definiciones que, en definitiva, concuerdan con su postura. Es por ello que dividiremos nuestro esquema planteando en primer término los enfoques económicos y en segunda instancia otros más abarcativos.

¹ MALLO RODRIGUEZ, Carlos Contabilidad Analítica, 4ª edición, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid - España, 1991.

A. ENFOQUES ECONÓMICOS DE LA CONTABILIDAD

El profesor Montesinos Julve², al referirse a los enfoques económicos de nuestra disciplina, plantea la siguiente clasificación:

- 1. Controlismo
- Hacendalismo
- 3. Escuela de la Economía Hacendal
- 4. Doctrina alemana de la Economía de la Empresa
- 5. Patrimonialismo
- 6. Teoría de las causas económicas
- 7. Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión
- 8. Contabilidad no monetaria
- 9. Contabilidad Social
- 10. Enfoque integral de la Contabilidad Económica

1. Controlismo

La escuela veneciana, encabezada por Fabio Besta, desarrolla un concepto de Contabilidad entendida como "ciencia del control económico".

Besta distingue tres tipos de funciones de la administración económica:

- funciondes de dirección
- funciones de gestión
- funciones de control

La Contabilidad centra su atención en las funciones de control.

Distingue dos partes dentro del control:

- a) registro
- b) constreñimiento (costrizione) del trabajo económico

Clasifica las funciones de control con respecto a:

- a) el tiempo en que acaecen los hechos administrativos a los que se refiere, distinguiendo entre funciones -antecedentes,
 - concomitantes y
 - subsiquientes
- b) la naturaleza de los hechos administrativos, distinguiendo entre funciones de control ordinarias y
 - extraordinarias.

² MONTESINOS JULVE, Vicente "Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la Contabilidad, en <u>Técnica Contable</u>, Tomo XXX, Madrid - España, p. 222 / 356.

La obra principal de Besta es *"La ragioneria"*, publicada entre 1891 y 1910 y cuya edición definitiva aparece en 1922.

2. Hacendalismo.

Desarrollado por los seguidores de Cerboni y Besta, los autores de esta corriente asignan a la Contabilidad un contenido muy difuso que abarca prácticamente la totalidad de los problemas de la hacienda, incluso la investigación de sus órganos y de sus funciones. No conciben el estudio de la problemática hacendal fuera de la Contabilidad.

3. Escuela de la economía hacendal.

El exponente pricipal es *Gino Zappa*. Este autor define la Economía Hacendal como la "ciencia que estudia las condiciones de existencia y las manifestaciones de vida de las haciendas". Distingue dentro de ella tres disciplinas intimamente relacionadas:

- Organización,
- Técnica Administrativa y
- Contabilidad

Su teoría presenta para muchos autores una imagen excesivamente estrecha de la Contabilidad, al reducirla al sólo aspecto del registro.

La obra principal de Zappa es : Il reddito d'impresa. Scritture doppie, conti e bilanci di aziende commerciali (1937), Le produzioni neil'economia delle imprese (1956) y L'economia delle aziende di consumo (1962, obra póstuma)

Pietro Onida es uno de los tratadistas que desarrollan las ideas de Zappa.

4. Doctrina Alemana de la Economía de la Empresa.

Enfoca las cuestiones contables dentro del marco de la Economia de la Empresa, sin que resulte fácil, en muchas ocasiones, establecer las fronteras entre una y otra disciplina.

Entre los autores de esta escuela, podemos señalar a Schneider que recoge las ideas fundamentales sobre Economía de la Empresa desarrolladas por Schmalenbach, Schmidt y Walb.

Montesinos Julve recurre a una cita de Manuel Torres para ilustrarnos al respecto:

La contabilidad no es para Schneider una técnica (la partida doble), ni una necesidad práctica para la vida administrativa de la empresa (contabilidad externa), ni siquiera un imprescindible método de control (contabilidad de costes). Es todo eso y algo más; es el instrumento sensible y preciso que, aplicado al plan de producción (presupuesto de la empresa), va registrando con exactitud, en cada momento, cómo se realizan los planes del empresario, en todos los órdenes, desde el técnico de la producción hasta las previsiones de los precios y las expectativas del movimiento de los mercados, suministrando así la información necesaria en cada caso, para la perfecta marcha de la empresa³.

5. Patrimonialismo.

El principal exponente de esta corriente es *Vicenzo Masi*. Este autor considera a la Contabilidad como la **"ciencia del patrimonio"**.

Masi define la Contabilidad indicando que el *objeto* de sus investigaciones es el "patrimonio hacendal considerado en sus ascpectos estático y dinámico, cualitativo y cuantitativo" y que el fin de nuestra disciplina es "el gobierto oportuno, prudente, conveniente de tal patrimonio en las empresas y en los entes de cualquier naturaleza, sea en situación de constitución, sea en situación de gestión, sea en situación de transformación, cesión, fusión y de liquidación".

Para muchos autores esta es una concepción demasiado amplia de nuestra disciplina. Rivero opina al respecto que:

...Creemos que el fin de la contabilidad es la medición adecuada y consiguiente representación de las variaciones patrimoniales, y entendemos que aquí finaliza la actuación de nuestra disciplina⁴.

La obra principal de Masi es La Ragioneria come scienza del patrimonio (1927). Entre los autores influidos por el patrimonialismo Montesinos Julve señala a Lopes Amorim, en Portugal y Federico Herrmann Jr. y Lopes de Sa, en el Brasil.

6. Teoría de las causas económicas.

En las distintas formulaciones de esta teoría se distinguen dos aspectos fundamentales en los fenómenos representados en Contabilidad: por una parte, el origen o financiación (causa) y por otra el fin o concreción (efecto) de los hechos contemplados.

7. Contabilidad de costos y contabilidad de gestión.

El desarrollo de la contabilidad de costos y de gestión resulta de una lógica evolución de las doctrina italiana y de la alemana que entendían a la contabilidad en íntima conexión con la disciplina de la Economía de la Empresa.

³ Montesinos Julve, op.cit. p. 257

⁴ ibid, p. 286.

En lo que se refiere a otros países, como Francia y U.S.A., el desarrollo de estas áreas proviene de las necesidades nuevas que surgen del desarrollo industrial y de los avances en Economía y en Ingeniería.

El estudio que en principio se limitaba al cálculo y la representación de los costos se va ampliando y aparece la contabilidad de gestión orientada proporcionar información para la toma de decisiones y al control de la actividad económica de los entes. Se intenta integrar la Contabilidad dentro de la problemática general de la gestión económica.

Montesinos Julve cita a Pierre Lauzel que señala que la contabilidad debe ser de tipo "activo" y que por medio de ella se debe poder responder a cuatro preguntas fundamentales:

- Cuál es nuestra situación? (aspecto descriptivo)
- Por qué es así? (aspecto analítico y crítico)
- Cómo mejorarla? (aspecto previsivo)
- Cómo repartir equitativamente los resultados? (aspecto social)⁵

8. Contabilidad no monetaria.

Abarca intentos para sentar los principios de una contabilidad que incluya cantidades distintas a los valores puramente monetarios.

El estudio más destacado es el modelo de contabilidad multidimensionald de Yuri liiri.

9. Contabilidad Social.

Si bien Montesinos Julve la denomina así, se refiere más específicamente a la Contabilidad Nacional o Macrocontabilidad,

Señala que la tendencia actual es hacia la integración de los sistemas de cuentas nacionales con la contabilidad del input-otuput y la de flufos de fondos, de manera de poner de manifiesto la interdependencia de los sectores y de los distintos fenómenos cuya captación contable se vería perfeccionada con la elaboración de una contabilidad que capte también las magnitudes "stock".

10. Enfoque integral de la Contabilidad Económica.

Señala Montesionos Julve que:

La tarea que se nos presenta en los momentos actuales exige ante todo una conciencia clara de que la realidad estudiada por la Contabilidad (su objeto material) ya no podemos restringirla al campo de las unidades económicas individuales (ni mucho menos a la empresa), sino que contempla una realidad económica mucho más amplia, que no excluye el comportamiento de la economía colectiva en su conjunto⁶.

⁵ Montesinos Julve, op. cit, 292

⁶ ibid, p. 355

Este planteo implica incorporar los avances de los desarrollos de la contabilidad de gestión en el sentido de proporcionar información eficiente para la toma de decisiones que permita una gestión eficiente de los recursos económicos de los entes no solo con fines de lucro sino también no lucrativos y la integración de la problemática de la contabilidad pública.

B. ENFOQUES MÁS ABARCATIVOS.

Túa Pereda entiende por teoría general de la Contabilidad al conjunto de elementos y conceptos comunes que están presentes en todos los sistemas contables que constituyen aplicaciones (manifestaciones) de la misma. Señala este autor que si bien existe consenso sobre la presencia obligatoria de algunos elementos (sistema numérico, objetos que configuran la circulación objeto de medición, sujetos que poseen e interactúan con dichos objetos, transacciones producidas entre ellos) no está tan clara la cuestión con respecto a otros contenidos. Así indica que el carácter económico de la contabilidad es uno de los puntos sobre los cuales podrían existir opiniones encontradas. Aquéllos que lo incluyen en la teoría general consideran que la captación y representación de movimientos no económicos no estaría dentro del ámbito de la contabilidad. En tanto quienes colocan a los movimientos económicos como característica de un grupo más o menos amplio de sistemas contables en lugar de darle el status de conformante de la teoría general, consideran que la misma es aplicable para ámbitos no estrictamente económicos.

Incluso hay autores que niegan al principio de dualidad la característica de método de captación y representación inherente a todo sistema contable y señalan las debilidades intrínsecas en la partida doble como ineficiente para exteriorizar los movimientos o circulaciones de riqueza.

García Casella, basándose en dos intentos de definición de la Contabilidad efectuados por Mattessich, realizó un esbozo de Teoría General Contable en un artículo presentado en el Primer Encuentro Universitario de Investigadores del Area Contable de la siguiente forma:

La Contabilidad es una ciencia aplicada que se ocupa de la discripción cuantitativa y de la proyección de la existencia y circulación de objetos diversos en cada ente u organización social, en vista al cumplimiento de sus metas a través de un método basado en el siguiente conjunto de supuestos básicos:

- 1. Existe un sistema numérico para expresar o medir preferencias (valores) en forma de cantidades monetarias o no monetarias.
- 2. Existe un sistema numérico para ordenar, adicionar y medir intervalos de tiempo.
- 3. Existe un conjunto de objetos cuyas características (valor, cantidad, número, etc.) son susceptibles de cambio).
- 4. Existe un conjunto de sujetos (personas físicas, jurídicas y grupos) que tienen relaciones con los objetos y expresan sus preferencias acerca de ellos.
- 5. Existe, al menos, una unidad o entidad (compuesta por sujetos y objetos) cuyas diversas situaciones en especial frente al cumplimiento de objetivos, se va a describir.
- 6. Existe un conjunto de relaciones denominado "estructura de la unidad" (esta estructura es representada por un sistema jerarquizado de clase llamado cuentas).

- 7. Existe una serie de fenómenos que cambian la estructura y composición de los objetos.
- 8. Existen unos objetivos específicos o necesidades de información dadas, las cuales deben ser cubiertas por un concreto sistema contable. La elección de reglas contables (hipótesis específicas) depende del propósito o necesidad señalados.
- 9. Existe un conjunto de reglas alternativas (hipótesis específicas) que determinan qué valores deben ser utilizados en cada registración.
- 10. Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan el sistema de clasificación de las cuentas.
- 11. Existe un conjunto de relglas alternativas que determinan los datos de entrada y el grado de agregación de esos datos⁷.

Como podemos observar, en la definición precedente se ha ampliado notablemente el alcance de la disciplina al no hacerse referencia como elemento necesario al carácter económico de las transacciones involucradas.

Finalmente nos animamos a proponer una conceptualización⁸ que entendemos más abarcativa que la tradicional que, no obstante, no llega al planteo de nuestra disciplina como ciencia:

La Contabilidad es una Tecnología Social que se ocupa de la representación y captación de transacciones económicas y otras para proporcionar a los usuarios (externos e internos) información eficiente, racional y oportuna que les permita tomar decisiones fundamentadas , medir el desvío en la realización de los objetivos definidos previamente, implementar las medidas correctivas necesarias y monitorear sus recursos y obligaciones.

⁸ Véase RODRIGUEZ DE RAMIREZ, María del Carmen, "Reflexiones sobre el status epistemológico de la Contabilidad", Instituto de Investigaciones Contables "Profesor Juan Alberto Arévalo", Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires, 1992.

⁷ GARCÍA CASELLA, Carlos Luis, "La Contabilidad como disciplina social", en Anales del Primer Encuentro Universitario de Investigadores del Área Contable, Instituto de Investigaciones Contables "Profesor Juan Alberto Arévalo", Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires, 1995.

III.2- CORRIENTES DE OPINIÓN

UN PASO MÁS EN EL CAMINO DE LA ARMONIZACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES ENTRE LOS PAÍSES DEL MERCOSUR

Autor: Dr. Mario Biondi

0 - RESUMEN

En este trabajo se resumen los esfuerzos realizados en los últimos años respecto de la armonización de las normas contables en el Mercosur.

Han existido investigaciones y propuestas. Queda un largo camino por recorrer.

El autor propone los siguientes pasos para la labor, en un futuro próximo:

- (a) Unificación de terminología.
- (b) Unificación de los aspectos formales de los estados contables que se deberán publicar.
- (c) Información complementaria sobre valuación a costos de ayer y/ó costos de hoy.
- (d) Procedimiento de ajuste cuando medie inflación importante.
- (e) Unificación de las normas de auditoría externa de estados contables.

I - CONCEPTUALIZACION DE LA DEFINICIÓN DEL TEMA PROPUESTO

El temario preparado expresa textualmente: "Los problemas de medición y valuación de estados contables. Caminos para la armonización de normas. Utilización de una moneda homogénea en economías estables, inflacionarias é hiperinflacionarias".

Los estados contables son el producto final de las registraciones de las operaciones de una empresa.

Para su confección se tendrán en cuenta las normas vigentes en el respectivo país.

Tales normas resultarán de la configuración del modelo contable adoptado en esa jurisdicción.

Según que se pretenda aplicar una suerte de jerarquización ó no, las pautas que integran el modelo contable, serían tres ó más.

Podría citarse como ejemplo el modelo argentino que enuncia tres características principales:

- Unidad de medida
- Capital mantener
- Criterio de valuación

Adicionalmente, se integra con:

- Formación del costo
- Tipos de resultados que por las pautas principales se podrán generar
- Límites máximos de las valuaciones (valores recuperables)

El tema propuesto por los organizadores limita sus requerimientos a dos de las tres características principales: *unidad de medida* y *criterio de valuación*.

No considera el *capital a mantener* por razones obvias: en todas las jurisdicciones se aplica -para los estados contables de publicación- el *capital financiero*.

Las características complementarias del modelo están fuera de discusión en lo que se pretende armonizar ya sea por obvio, por carecer de relevancia ó porque ya existe la armonización.

He hablado del *modelo contable* y esos términos están bien empleados por lo que se trata del análisis de *normas*.

Las *normas* son la objetivación de la teoría y la teoría contable está respaldada por las corrientes de opinión en la materia.

Hace casi dos décadas que expresé lo que yo entendía por teoría contable ⁽¹⁾ que se formalizaba en lo que llamé **corrientes de opinión**. Una corriente de opinión, en teoría contable, es la que, al margen de la coyuntura, expresa básicamente la manera de reconocer el resultado de las operaciones.

El momento del reconocimiento del resultado es básico y todo lo demás son consecuencias importantes pero de menor significación. Si la ganancia (ó la pérdida) se expresa al desprenderse de los bienes -que al adquirirse se habrán registrado por el importe abonado (costo)- se estaría frente a una corriente que llamé ortodoxa.

⁽¹⁾ Ver trabajo del suscripto denominado "Las corrientes revisionistas de los llamados principios de contabilidad generalmente aceptados", presentado a la IX Jornada de Ciencias Económicas del Cono Sur (Santiago de Chile, 1978) publicado en la Revista Contabilidad y Administración (tomo III, pág. 657).

El nombre **ortodoxa** surge de la lógica de su aparición en el tiempo; esa fue desde siempre la manera de obrar, salvo algunas esporádicas sugerencias de otro tipo. Cuando se pensó que los estados contables de publicación no satisfacían los requerimientos de los usuarios se concretaron propuestas que circulaban desde mucho tiempo antes y así aparece otra corriente de opinión. (2).

Con este pensamiento doctrinario se podían reconocer **beneficios antes de desprenderse** de la propiedad **de los bienes** y a esa conceptualización teórica la denominé **corriente renovadora**.

No es necesario ampliar demasiado estos conceptos para demostrar que los **modelos contables** son diferentes de las **corrientes de opinión** toda vez que aquellos, suelen tomar partes de las corrientes ortodoxa y renovadora.

El modelo argentino, por ejemplo, trata de imponer las valuaciones a costos de reposición (corriente renovadora) pero el capital a mantener es el "financiero" (corriente ortodoxa). Por otra parte, admite simultáneamente los costos históricos, que también enturbia la pureza del modelo. Además el **resultado** de tenencia de los bienes de uso es **ajuste del capital**.

Las corrientes de opinión formalizan ó constituyen las teorías contables; los modelos contables sustentan a las normas contables. Los modelos pueden construirse combinando diferentes corrientes.

De todas formas la variedad de modelos serán tantas como las combinaciones de seis elementos, tomadas de tres en tres.

Podría ocurrir, igualmente, que los parámetros integrantes del modelo fueran más de tres

Este trabajo está destinado a sugerir caminos para armonizar los modelos (normas); nunca podrían armonizarse las corrientes de opinión.

II - ¿QUE ES "MEDIR" Y QUE ES "VALUAR" EN IDIOMA ESPAÑOL SEGÚN LOS MODELOS CONTABLES

Según el diccionario de la lengua, de la Real Academia Española, *medir* significa comparar una cantidad con su respectiva unidad con el fin de averiguar cuantas veces la primera contiene a la segunda.

Por otra parte, valuar es señalar precio a alguna cosa.

⁽²⁾ Antes de la década de los años 70', el objetivo principal de los estados contables era conocer los resultados de las operaciones. Después, la pretensión fue primordialmente orientada a facilitar la toma de decisiones. Este cambio fue catalogado por los epistemólogos como un "cambio del paradigma" de la contabilidad.

Los conceptos *medir* y *valuar* tienen mucha aplicación en contabilidad.

Generalmente a *medir* se lo asimila más a unidades físicas (metros, litros, kilogramos), pero siempre están vinculadas con un número, por ejemplo 10 metros, 20 litros, 8 kilogramos.

También puede medirse unidades monetarias: 10 pesos, 20 dólares, 15 liras, etc.

De la combinación de medir y valuar unidades resultará la valuación de un bien, ó sea la *fijación más ó menos arbitraria* del producto de las unidades medidas por la asignación de un precio a cada unidad.

A estos conceptos gramaticales tales como *medir* y *valuar*, no siempre en contabilidad se les asigna la misma interpretación.

En efecto, estoy seguro que cuando los redactores del temario, con un sentido de simplificación extremo, al expresar *medición* se estaban refiriendo al tipo de moneda en que mostrarán los estados contables, ó sea a *moneda constante ú homogénea* y a *moneda corriente*; ello, al solo efecto de separar los efectos de la inflación.

Convendría ser más cuidadoso en el uso de la terminología, toda vez que parecería más el empleo de un *código* que el sentido correcto de nuestro idioma. Así ocurre que las traducciones transforman equivocadamente algunos conceptos.

De todas maneras en el presente trabajo, el término medición lo entendemos como una función distinta a la gramatical, tal como está expresado en el párrafo anterior, ó sea relativo a la unidad de medida.

¿Es lo mismo **valuación** que **valor**? Parecería que no. La valuación resulta, según vimos precedentemente, del producto de un cierto número de unidades (hecho objetivo y concreto) multiplicadas por una asignación arbitraria de **valor** a esas unidades (hecho cargado de subjetividad).

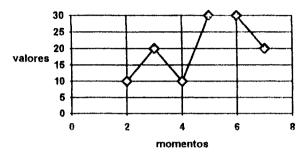
El real *valor* de esos bienes (no el asignado), en cambio, debe responder a razones comprobables y puede ser muy variado. Así, tendremos un *valor costo de producción*; un *valor de costo de comercialización*; un *valor de costo de reposición*; etc., y dentro de cada uno de éstos numerosas alternativas.

Cabe preguntarse ¿qué relación debe tener la valuación asignada a un bien con su real *valor?*. Vimos que valores puede haber varios; la *valuación debe surgir de uno solo de ellos*.

La valuación es uno de los parámetros que definen el modelo contables. Es tan grande su trascendencia que la elección del tipo de valuación puede generar no solamente resultados muy distintos, sino que implica hasta posiciones filosóficas diferentes.

La valuación resultará del momento que se relacione para fijar allí su valor.

Si lo expresáramos en un gráfico, éste podría ser:



Puede observarse la siguiente relación de *momentos* y *valores*:

Momentos	Valores
2	10
3	20
4	10
5	30
6	30
7	20

Entre los *momentos* 2 y 7 la evolución de los *valores* es significativa. Lógicamente debe ser siempre un mismo tipo de valor.

Según vimos precedentemente los valores pueden ser diversos:

- 1. Valor del costo de producción.
- 2. Valor del costo de compra.
- 3. Valor del costo de comercialización.

Interpretando el gráfico y seleccionando alguno de esos valores (1, 2 ó 3), los diferentes momentos indicarían cambios en aquellos. Esos cambios pueden ser diversos.

Si se tratara del costo de compra, los cambios en los diferentes momentos podrían estar dados solamente por uno de estos dos factores:

- (a) Cambio específico del precio del bien generado por la ley de la oferta y de la demanda.
- (b) Cambio de las condiciones monetarias (inflación ó deflación).

Lo difícil es poder segregar el efecto (a) del efecto (b), en el momento de la compra

Por esa razón siempre se asignó al costo el valor señalado por el proveedor. La única manera de separar los dos efectos sería trabajando con un período base y referir todos los valores a ese período inicial. El remanente podría asignarse al cambio específico del precio del bien (oferta y demanda).

Volviendo al gráfico aclaro que los momentos señalados marcarían distintos hechos económicos, por ejemplo:

Momento 2: compra de los bienes.

Momento 3: tenencia de los bienes.

Momento 4: venta de una parte de los bienes.

Momento 5: tenencia de los bienes.

Momento 6: tenencia de los bienes.

Momento 7: tenencia de los bienes con cierre del ejercicio.

Por otra parte, cuando se desee analizar *variaciones*, todos los valores deben ser referidos a una misma base, ya sea *producción*, *compra*, *exposición*, etc.

Lo expresado precedentemente conduce a afirmar que los cambios de precios de un bien; en diferentes momentos pueden estar originados en la variación específica por arriba ó por debajo de la variación del efecto monetario. En los momentos 3 a 7, los efectos pueden separarse por los procedimientos ya conocidos (resultados por exposición a la inflación y resultados por tenencia).

El momento 7 marca un hecho importante en lo que se refiere a la valuación del número de unidades en stock. Aquí es donde se producen las mayores discrepancias entre la corriente ortodoxa y la corriente renovadora.

Los partidarios de la corriente ortodoxa no reconocerán ningún resultado por tenencia de los bienes.

En estos dos temas *valuación* y *efecto inflacionario*, es donde se encuentran los principales problemas para la armonización de las normas contables.

En este trabajo procuraré realizar un nuevo aporte, a los ya existentes, para seguir acortando distancias.

III - LA ARMONIZACIÓN DE NORMAS CONTABLES EN EL MERCOSUR

Luego de haber pretendido aclarar una serie de conceptos my discutibles en doctrina, pasaré a analizar la metodología que podría emplearse a los efectos requeridos por esta parte del trabajo.

Los países integrantes del Mercosur, ya sea los cuatro originales ó con la incorporación de otros, deben armonizar sus **normas contables** y si no lo hacen los organismos competentes de la profesión -por las vías que correspondan- no me extrañaría que algún protocolo oficial diera las bases fundamentales.

Seguramente para algunos, ello podría constituir una solución, pero no creo que sea lo más aconsejable.

Se ha escrito mucho sobre la forma de concretar esa armonización: los organismos profesionales de los países realizaron diversas reuniones y produjeron un documento que resume las principales discrepancias existentes. Tan meritorio trabajo no es suficiente para lograr el objetivo de la armonización. Actualmente universidades de los países base del acuerdo marco (Paraguay, Uruguay, Brasil y Argentina) están investigando, con metodología científica, para poder realizar un aporte a los organismos competentes a fin de dictar las normas que deberán regir en el futuro.

Con destino a la XXI Conferencia Interamericana de Contabilidad de Cancún, en 1995, presenté un trabajo titulado: *Aportes para mejorar la utilidad de la información que suministran los estados contables. Medios para lograrlo. Un sustancial cambio en el paradigma que orienta a la contabilidad*.

Si bien el trabajo aludido está destinado a propiciar cómo a través de la armonización de normas internacionales puede mejorarse la información que brindan los estados contables, los procedimientos propuestos pueden ser aplicables a límites más reducidos como son los configurados por el Mercosur. El camino sugerido en esa oportunidad cabe reiterarlo al presente, y puede sintetizarse de la siguiente forma:

Primer paso: unificación de terminología contable.

Se pretende que las expresiones que se utilicen en los estados contables sean iguales, salvo las diferencias del idioma español respecto del portugués. Sin embargo, deberían expresar la misma cosa.

En las investigaciones que se están llevando a cabo en los ámbitos universitarios el tema *terminologico* tiene una amplitud mayor, atento a que se parte del concepto ó definición de la contabilidad.

El aporte doctrinario de los investigadores universitarios será así sumamente importante y podría ser el sustento teórico de la armonización que se recomiende.

No obstante ello y atento que las conclusiones señalarán -sin duda- profundas divergencias conceptuales entre los investigadores (allí no se vota), seguramente los organismos encargados de dictar las normas deberán optar por una de las cuatro ó cinco definiciones de *contabilidad* que se lograrán reunir.

Por otra parte, en cuanto se plantea el carácter monista ó pluralista del concepto **contabilidad** inmediatamente aparecerán opiniones también muy divergentes, aunque no tan agudas como con la definición del concepto **contabilidad**.

Por todas estas razones mi pretensión en el tema terminológico, en materia normativa -para una primera aproximación- tiene un vuelo más bajo, limitándolo a los estados contables de publicación obligatoria. Por supuesto, lo de mayor envergadura no excluye la posibilidad de limitar por parte de los organismos emisores de normas conceptos terminológicos.

Segundo paso: Unificación de cantidad y contenido de los estados contables de publicación obligatoria.

Este aspecto ó *paso* de la armonización no debería ser muy complicado, salvo algunos detalles de los estados contables que podrían ser solucionados con más de una alternativa. Me refiero, concretamente, a los estados de cambios en la posición financiera y a ciertos anexos.

El aporte de la investigación universitaria podría ser muy valioso para salvar divergencias en estos temas concretos.

Lo expuesto está referido al Mercosur, toda vez que este tema, si lo relacionáramos con la Comunidad Europea, observaríamos profundas diferencias con nuestras modalidades. Vale la pena recordar que la Directriz (Directiva) cuarta de la Comunidad Europea, fijó como primer paso de su armonización de normas contables, la unificación de estados contables a publicar.

Tercer paso: Criterio de valuación del modelo

En esta instancia comienzan las dificultades más serias y sería muy útil aguardar la investigación universitaria que podría aportar informaciones como las que resultaría -por ejemplo- de una investigación empírica sobre el comportamiento de los diferentes modelos en lo que se refiere a los criterios de valuación. Algunas series estadísticas que se compilarán podrían arrojar información muy valiosa.

Mientras tanto, sugiero algún método parecido al adoptado en los Estados Unidos de Norteamérica por el F.A.S.B.s. 33. Cabe recordar que este pronunciamiento requería una información complementaria a la del costo histórico (método tradicionalmente utilizado allí), respecto de los siguientes rubros:

Inventarios (Bienes de Cambio): en el balance general.
Propiedades, plantas y equipos (Bienes de Uso): en el balance general.
Costo de las mercaderías vendidas: en el estado de resultados.

El requerimiento incluía dar a conocer las cifras de esos rubros computados según la valuación a valores corrientes. Se buscaba con ello ganar experiencia, máxime que la información debía tener una retroactividad de cinco años Lamentablemente la medida tuvo poca vida debido a la resistencia de usuarios y profesionales.

Cabe agregar que la información debía incluir también los costos históricos reexpresados por efectos inflacionarios. Esta parte del F.A.S.B.s. 33 tuvo aún menor vigencia que la referida a los valores corrientes.

Que quede claro que mi sugerencia reflota el modelo del F.A.S.B.s. 33, hasta tanto se logre algún avance más concreto en las investigaciones en curso.

Considero que en el mundo se perfilan orientaciones que, en algún momento facilitarán una solución concreta. En tanto, la coyuntura indicaría como aceptable el método sugerido por el F.A.S.B.s. 33.

Es útil aclarar cómo sería, a mi juicio, la aplicación del método en el Mercosur:

- (a) Si el criterio de valuación básico en un país determinado fuera el **costo histórico**, la información complementaria sería a **valores corrientes**.
- (b) Si el criterio de valuación básico en un país determinado, fuera el de los *valores* corrientes, la información complementaria sería sobre el costo histórico.

Cuarto paso: ¿Moneda corriente ó moneda homogénea?

El temario de esta área de estudios requiere aportes sobre la posibilidad de utilización de una moneda homogénea en economías estables, inflacionarias é hiperinflacionarias.

El planteo presenta tres alternativas:

- (a) Economias estables
- (b) Economías inflacionarias
- (c) Economías hiperinflacionarias

La distinción debe hacerse según el grado de inflación que pudiera existir en un determinado país, en razón que las economías estables, prácticamente, no existen.

Sin embargo, es válida la identificación en tres secuencias, que podrían ordenarse de la siguiente forma:

- (a) Economías con inflación baja.
- (b) Economías con inflación importante.
- (c) Economías con inflación muy importante.

La calificación de **economías con inflación baja** es quizá la más sencilla de definir y la magnitud apropiada oscilaría entre el tres y el cinco por ciento anual. Seguramente se me preguntará cuál es la razón de la elección de esos números; la respuesta está dada por las cifras de países más desarrollados (EE.UU., Japón, Alemania, Suiza). De todas maneras, la investigación en curso podrá suministrar datos mucho más concretos.

Las otras dos categorías están muy mezcladas y el límite entre una inflación importante y otra muy importante (que se denomina corrientemente *hiperinflación*) es muy variable y difícil de configurar. El ejemplo más concreto está expuesto en la Norma Internacional de Contabilidad N* 29 de la International Accounting Standard Committee (I.A.S.C.), que muestra conceptualizaciones muy subjetivas ó señales de hechos que, de ocurrir, estarían mostrando procesos hiperinflacionarios. En última instancia la resolución objetiviza la definición, alegando un 100 % de inflación acumulada en tres años como merecedero del calificativo de hiperinflación.

No es el momento de analizar esta norma, que sin duda significó un avance en la materia. Lo que quiero señalar que la N.I.C. 29 declara *obligatorio* el empleo de índices correctores de la moneda local cuando estos hechos han ocurrido

Concordando con el procedimiento, pero no con la cifra de inflación señalada, creo que lo valioso está dado por la declaración de la obligatoriedad del ajuste.

Poco importa que el índice sea 50 %, 100 % ó 200 %; lo que sí vale es que el ajuste debe efectuarse.

Creo que según sea el tipo de explotación de un ente, los índices de exigencia podrían variar. No es lo mismo una empresa con un muy importante activo fijo -de lenta rotación-, que otra integrada con bienes que circulan muy rápidamente. Los efectos sobre los resultados y sobre la exposición patrimonial serán muy diferentes.

Además es también importante analizar qué tipo de índice se considera más representativo de la expresión de la magnitud del proceso inflacionario. La realización de series estadísticas de períodos con baja, importante, ó muy importante inflación, podría servir de punto de referencia para tal discusión. Lo que debe quedar claro es que se tratará de un índice que se elabore con regularidad, por períodos no superiores a un mes, que se tenga fácil acceso al mismo y se confeccione **con bases ciertas y uniformes**. Parecería, además, que confeccionados por organismos estatales serían menos cuestionables.

Cuando la inflación fuera *importante* ó *muy importante*, los estados contables deberían presentarse ajustados, para segregar esos efectos.

Pese a que la técnica del ajuste disponible es muy conocida y está muy difundida sería conveniente tener en cuenta las reflexiones precedentes sobre los matices que habría que considerar.

IV - RESUMEN DE LOS PASOS A SEGUIR EN LA ARMONIZACIÓN DE NORMAS CONTABLES EN EL MERCOSUR

El Mercosur es una agrupación regional muy importante y, como tal, está inmerso en la globalización mundial de la economía. Lo que haya que hacer en el Mercosur para la armonización de normas contables (incluye auditoría) podría tener fuentes de inspiración en lo que ya se concretó en otras regiones.

Por ejemplo, la Comunidad Europea que regula la actuación de los entes, en sus aspectos contables (ellos se refieren al derecho como integrador de los temas contables) ha emitido varias Directrices (Directivas, normas) que tratan particularmente este tema.

En efecto la cuarta Directriz (Directiva) se refiere a la unificación de los estados contables de publicación. Trata sobre el Balance General y el Cuadro de Ganancias y Pérdidas, además de los anexos.

El grado de detalle de la unificación de la exposición de los estados contables es amplio y tremendamente minucioso, incluyendo aspectos que podrían asimilarse a los principios de contabilidad.

Cabe aclarar que esta armonización es aplicable solamente a las sociedades comerciales, con activos de magnitudes importantes.

La Comunidad Europea también fijó pautas muy concretas respecto de la consolidación de estados contables y sobre las condiciones para el ejercicio de la auditoría de los estados contables.

En los papeles el Mercado Común Europeo avanzó mucho en temas contables comunes a los países miembros. Quedaría por ver el grado de acatamiento a las Directrices emitidas.

Tengo dudas que esta armonización, que se parece más a una unificación, prospere y se desarrolle adecuadamente; no obstante me consta que grandes empresas internacionales están aplicando esta armonización tan especial.

En nuestro problema del Mercosur deberíamos ser más cautelosos (sin perder de vista que la excesiva cautela podría destruir el objetivo), pero si cumplimos con los elementales pasos propuestos creo que la armonización, en su primera fase, podría cumplirse.

Recuerdo que esos pasos serían:

1* paso: Unificación de la terminología básica.

2* paso: Unificación de los estados contables de publicación obligatoria (aspectos de exposición).

- 3* paso: Hasta tanto se logren más elementos de juicio, requerir una información complementaria sobre aplicación de criterios de valuación basados en costos históricos y costos presentes.
- 4* paso: Empleo de procedimientos idóneos para segregar los efectos de una inflación *importante*, ó *muy importante*.

Muy poco he expresado en este trabajo respecto de la armonización (ó quizá unificación) de las normas de auditoría externa de estados contables en el ámbito del Mercosur.

Esta coordinación de las normas de auditoría tiene mucha importancia, sobre todo en los casos de ejercicio profesional en otro país. En esas circunstancias la unificación es imprescindible. Parecería que las posibilidades del ejercicio profesional libremente, en todos los países del Mercosur, son todavía remotas.

De todas formas es sumamente útil pensar en una próxima armonización (ó unificación) de las normas de auditoría externa, que aclararía un importante panorama de nuestro ejercicio profesional.

V-CONCLUSIONES

¿Cuanto tiempo insumirá la labor de armonización de las normas contables en el Mercosur? Ya se lleva casi dos años trabajando en el tema por parte de los organismos profesionales. Recientemente se iniciaron tareas de investigación en ámbitos universitarios. Además hay organismos que dictan normas y dependen de los gobiernos de los países.

Con la disminución de las tasas de inflación en el mundo y la interdependencia económica entre los diferentes países, las descomunales diferencias se están acortando y los cambios de precios específicos y por fluctuaciones monetarias no son tan marcadas. Todo eso puede facilitar la tarea.

Por supuesto que hay detalles importantes para tener en cuenta pero no se puede pretender la unificación de las normas, sino su armonización (excepto las de auditoría externa).

Además, la labor podría cumplirse por etapas: de lo más general a lo particular y con limitaciones en el grado de análisis. Estas normas armonizadoras deberán ser permisivas para contemplar ciertas situaciones particulares.

En materia de normas de auditoría quizá el camino podría estar más expedito.

De todas formas la labor de armonización total de las normas contables en el Mercosur, seguramente no podrá concluirse hasta los últimos dos años de este siglo XX.

III.3.- MODELOS CONTABLES

Autoras: Dra. Luisa Fronti y Dra. Serafina Farinola

1.- CONCEPTO RESTRINGIDO DE MODELO CONTABLE.

1.1. Partimos del concepto de modelos contables elaborado por Fowler Newton, allí se señala que según el diccionario de la lengua española modelo es:

"Esquema teórico, generalmente en forma matemática, de un sistema o de una realidad compleja (por ejemplo, la evolución económica de un país) que se elabora para facilitar su comprensión y el estudio de su comportamiento."

A continuación el autor indica:

"La definición es aplicable a la realidad compleja que es la evolución patrimonial de un ente, de modo que en el resto de este libro usaremos la expresión modelos contables para referirnos a los diseñados con el propósito de comprender y estudiar la situación y evolución patrimonial de los entes."

De esta definición nos interesa destacar, que el MODELO CONTABLE estudia:

- a) Situación patrimonial del ente.
- b) Evolución patrimonial del ente.

Además el autor destaca las variables más relevantes e indica que para analizar la situación y evolución patrimonial de un ente deben aplicarse normas contables referidas a:

- a) la cuantificación contable del patrimonio y su evolución y la determinación del resultado del período;
- b) los aspectos formales de los estados contables.

Con respecto al tema de cuantificación contable de patrimonio y la determinación del resultado, el autor indica que se deben definir tres cuestiones:

- 1. Concepto de capital a mantener.
- 1.1. Capital físico.
- 1.2. Capital financiero.
- 2. Criterios de medición a emplear.
- 2.1. Costos históricos.
- 2.2 Costos históricos en general y valores corrientes para los bienes de fácil comercialización.
- 2.3 Valores corrientes como base principal de valuación.

- 3. Unidad de medida.
- 3.1. Efectuar ajuste integral por inflación.
- 3.2. Expresar las mediciones originales sin considerar los efectos de la inflación.
- 1.2. Para mostrar este concepto de MODELO CONTABLE nos parece ilustrativo el informe 13 del Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT).

Se parte del siguiente concepto de contabilidad:

"Concepto de contabilidad

Es una disciplina técnica consistente en:

- a) Un sistema de operaciones: registrar, analizar e interpretar para decidir y controlar;
- b) Cierta materia: la información relativa al valor o cuantificación de los patrimonios:
- c) Con vistas a un fin: Constituir una base importante para la toma de decisiones y el control de la gestión (aspectos en los cuales resulta relevante el concepto de ganancia, o resultados , en términos más amplios)."

De esta definición deducen los autores que en vez de denominar "principios" o "postulados" se debe utilizar el concepto de NORMAS CONTABLES, y nosotros pensamos que este informe servirá de base a un trabajo internacional, que este es un tema interesante de analizar pues las denominaciones son distintas en los países del MERCOSUR.

Relacionado con el concepto de CONTABILIDAD emiten' el siguiente concepto de MODELO CONTABLE:

"Modelo Contable

El modelo contable es la estructura básica que concentra, conceptualmente, los alcances generales de los criterios y normas de valuación y medición del patrimonio y resultados. Un modelo contable, consta de tres definiciones básicas:

- a) el concepto de capital a mantener.
- b) la unidad de medida a emplear y,
- c) los criterios de valuación a aplicar.

^{*} Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas: Informe 13 del CECYT, pág. 16 y

Para la formulación de este cuerpo de normas, el modelo adoptado queda encarado de la siguiente manera:

a) capital a mantener: el financiamiento, vale decir, aquel representado por los aportes de los socios, dueños o accionistas, según el tipo de ente. Este concepto, hasta tiene en el caso de la Argentina una clara raíz juridica aparte de económica, por cuanto es la modalidad que habitualmente ha tomado el concepto de intangibilidad del capital en la interpretación legal.

Aparte de su raíz jurídica, es el concepto de mayor arraigo en el país y el que posibilita una medición más precisa de los resultados.

b) unidad de medida: se ha optado por la monetaria y en ella el concepto de moneda homogénea. También en este caso, aparte de razones técnicas, que ha venido sosteniendo la profesión contable, aquellas han sido recogidas por la legislación a partir dela modificación de la ley de sociedades comerciales.

Podría cuestionarse el uso de esa expresión "moneda constante", pero su enunciación legal obliga a descartar preferencias terminológicas y proceder a su adopción.

c) criterios de valuación: este concepto se aplica tanto para los activos y pasivos como para los ingresos y los costos. El concepto de costos corrientes resulta la mejor materialización del concepto económico de costo que se emplea en la definición de ganancia o beneficio económico."

2.- CONCEPTO AMPLIO DE MODELO CONTABLE

Para elaborar este punto hemos tomado como base un trabajo de García Casella * en primer lugar el autor formula las siguientes críticas:

"La crítica a estas afirmaciones reside fundamentalmente en que restringe el concepto de Modelo Contable a los modelos contables vinculados a la evolución del patrimonio. Consecuentemente, considera definiciones básicas del modelo a temas vinculados al capital a mantener, la unidad de medida para valuar y los criterios de valuación.

Reconocen los autores que la restricción en el concepto de Modelo Contable deriva de haber aceptado una previa definición única y, para nosotros, restringida de la Contabilidad."

A continuación formula un concepto amplio de CONTABILIDAD

- "a) la Contabilidad sería para todo tipo de ente y no solamente empresa, vale decir que incluye a individuos, familias, clubes, sindicatos, provincias, municipios, países, comunidades internacionales, etc. (conf. Chapman al decir "personas de existencia visible y las de existencia ideal o jurídica").
- b) la Contabilidad sería un sistema de información "integrado...con vistas al planeamiento y control de la gestión empresaria" y entonces no se referirá solamente a la situación económica, patrimonial y financiera sino también al cumplimiento de los objetivos del ente;
- c) la Contabilidad, ahora principalmente monetaria (conf. Chapman citado y Subcomisión Técnica de Terminología de la VII CIC) se expresa ya y cada vez más se debe expresar, también en términos no monetarios;

Edic. Nueva Técnica. Abril 1995.

^{*} GARCÍA CASELLA, Carlos Luis: "Los modelos Contables Patrimoniales y los Modelos Contables gerenciales".

- d) la Contabilidad , ahora principalmente formada por información histórica, debe incluir la información predictiva (conf. CIC citada);
- e) la Contabilidad, que por ahora utiliza métodos llamados "propios" debe aplicar "esos y otros métodos estadísticos a la obtención y procesamiento de datos para el análisis de la realidad";
- f) la Contabilidad supera al viejo concepto de cumplir con requerimientos legales y fiscales" y pasa a servir totalmente a la toma de decisiones;
- g) la Contabilidad supera el objeto de "informar en términos monetarios, principalmente acerca del estado de un patrimonio a una fecha dada y de la evolución experimentada por el mismo durante un período determinado" (Chapman citado) para ser principalmente información de muchas cosas más que patrimonio"

Esta visión amplia de CONTABILIDAD nos puede llevar al igual que el autor aun concepto más general de MODELO CONTABLE.

Al respecto señala:

"Aquí llega el momento de afirmar estos sistemas de información los llamados sistemas contables o sea aplicación de la disciplina o doctrina contable.

Contra la opinión de los que puedan señalar otras bases, para nosotros estos sistemas de información son sistemas contables porque toman la esencia de la Contabilidad; reconocer la realidad a través de Modelos Contables que ubican los datos relevantes en las unidades contables llamadas Cuentas.

Es secundario todo lo demás y, como tal, se adaptan a la respectiva situación decisoria y correspondiente sistema contable.

Los elementos componentes de cada Modelo Contable responderán a los propósitos de su utilización pero siempre generarán un sistema contable con las siguientes partes componentes:

- A. Plan de Cuentas
- B. Método de Registración
- C. Medio de Registración
- D. Registros Contables
- E. Sistema de Archivo de Comprobantes
- F. Informes Contables a Emitir "

Otra conceptualización de modelos contables del autor es:

"Los Modelos Contables son abstracciones que procuran plantear cuáles son las cuestiones principales a resolver y eligen una solución para cada una de ellas. De este modo los Modelos Contables sirven de nexo entre la teoría contable y la práctica contable. A través de ellos se procura orientar los procedimientos, criterios, normas y demás componentes de la actividad contable".

III.4.- NORMAS CONTABLES

Autor: L.E. Néstor Pablo Lavergne

Definición:

Las Normas Contables (NC) son reglas para la preparación de la información contable; dichas reglas permiten garantizar el funcionamiento del sistema ante los usuarios de la información de los Estados Contables.

En función de su contenido, pueden ser clasificadas según que sean de valuación o exposición. De manera más detallada, también se sostiene que pueden agruparse en normas generales, de medición y de exposición.

Por otro lado, en función de su alcance, se dividen en Normas Profesionales y Normas Legales. Algunos autores también señalan la existencia de normas propias de los entes emisores de información.

En algunos casos, es frecuente mencionar a las normas como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA). Sin embargo, una posición difundida considera que esto no sería adecuado, debido a que las mismas deben ser consideradas "reglas de acción" que, como tales, no surgirían de una aceptación generalizada. En ese sentido, este criterio se apoyaría en el hecho de que las normas deben basarse en la aplicación del método deductivo, procurando que sean armónicas y no contradictorias.

Criterios de comparabilidad y organismos de sanción.

Desde el punto de vista de las exigencias en relación a facilitar la comparabilidad entre las NC, en general es esperable que el diseño de las mismas contemple:

- * el hecho de que su aplicación deba ser indistinta para todos los emisores de Estados Contables.
- * que se vea restringido al mínimo la posibilidad de que puedan producirse criterios alternativos en su aplicación.

En cuanto a los organismos de sanción, existen diferentes posiciones sobre cómo deben estar conformados. Algunos autores son de la opinión de que deben estar conformados mayoritariamente por contadores públicos y minoritariamente por emisores y usuarios. Esta posición no es unánime si se analiza las prácticas concretas en países diferenciados.

Algunos autores sostienen que los emisores de normas contables deben poseer una "remuneración atractiva" y dedicación que sea parcial, de tal forma de que no pierdan el contacto con la realidad.

Mecanismos de sanción.

Por lo general, es aceptado que los mecanismos de sanción de las NC deben respetar los siguientes criterios:

- 1) Difusión de diversos documentos de trabajo
- 2) realización de audiencias públicas
- 3) libre acceso a reuniones de los miembros de los entes que las sancionan
- 4) libre acceso a los antecedentes de cada proyecto.

Mecanismos de control.

Según ciertas posiciones ampliamente difundidas sería ideal que las normas legales adoptaran las disposiciones de las normas profesionales. Si ambas llegaran a contraponerse, sería correcto proceder adoptando las obligatorias por ley la empresa pero realizando, el contador público auditor, notas explicativas de las diferencias y sus efectos.

Los cambios en las NC deben suponer una constante actualización por parte de los contadores públicos.

Las Normas legales son sancionadas por el gobierno mediante leyes, decretos y resoluciones. Las Normas profesionales no son pasibles de experimentar un control directo, sino a través de los informes presentados por sus examinadores (auditores) es posible constatar que puedan producirse o no desvíos en relación a lo pautado.

La armonización de las Normas.

En general es aceptada la conveniencia de que existan propuestas de armonización de Normas Contables en el mundo, en función de que cada vez se hace más necesario realizar un proceso de toma de decisiones basándose en información emitida en otros lugares.

En la actualidad existe la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (más conocida como la IASC), que se encarga de generar y difundir Normas Contables Internacionales (NIC) que puedan ser utilizadas como referente ya sea para encarar procesos de armonización como para tener referencia al momento de actualizar las normas nacionales.

La IASC ha evolucionado hacia un tipo de organización que permite pluralidad de opiniones. Está conformada por un Consejo de 17 miembros que es asesorado por un Grupo Consultivo cuyos integrantes representan a usuarios y emisores. Su estructura orgánica se completa con la conformación de Grupos de Trabajo formados ad hoc cada vez que se evalúa conveniente discutir cierta problemática que amerite la formulación de una correspondiente norma contable. Dichos Grupos de Trabajo por lo general están conformados por 4 miembros de países asociados.

Es frecuente prever que la elaboración de una norma contable internacional lleve un tiempo de discusión y trabajo de aproximadamente 3 o 4 años. Su elaboración supone un proceso de debate entre los organizaciones miembros de la IASC y sus integrantes así como entre los terceros interesados pertenecientes a diversos sectores.

Los proyectos revisados de normas incorporando los comentarios sugeridos por el grupo de trabajo son elevados al Consejo que pasa a aprobarlo con el voto de tres cuartas partes de los 17 integrantes.

Algunos aceptan el hecho que el cuerpo de normas contables que organice la elaboración de Estados Contables no debe constar de mucho detalle ni ser específico. Pero esto no debe redundar en el hecho de que el conjunto de normas utilizado posibilite, mediante un enfoque muy general del conjunto de la normativa, la posibilidad de una proliferación de prácticas alternativas para una misma medición o exposición.

III.5.- AUDITORÍA Y NORMAS DE AUDITORÍA

Autor: Dr. Mario Wainstein

Un aspecto que constituyó durante muchos años tema de debate, fue la propia existencia de "normas de auditoría". Frente a la posición de amplia libertad atribuida a los "británicos", se oponía la normativa desarrollada por los norteamericanos.

La idea de amplia libertad fundaba su posición en la imposibilidad de establecer reglas para el cumplimiento de tareas donde debía utilizarse el juicio técnico profesional. Sin embargo, el incremento de los problemas de responsabilidad profesional fueron configurando una importante jurisprudencia, especialmente en los Estados Unidos de Norteamérica. Allí es precisamente donde los organismos profesionales comenzaron a desarrollar pronunciamientos técnicos que cubrieron primero aspectos controvertidos, pasando luego a toda clase de problemas contables y de auditoría.

El desarrollo del mundo de los negocios llevó a definir con mayor precisión el papel del auditor en la emisión de informes. Al mismo tiempo se advirtió que si bien no era posible fijar detalladamente el desempeño profesional, era necesario establecer reglas (o normas) dentro de un marco global de actuación.

La existencia de "normas de auditoría" tiene un amplio consenso y respaldo doctrinario.

En la República Argentina, en base a un trabajo presentado por el Dr. William Leslie Chapman a la Vª Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas celebrada en la ciudad de Rosario en 1960, se recomendó la aplicación de las "Normas mínimas de auditoría". En algunos países esas normas aparecen en la legislación positiva.

Existe un consenso generalizado respecto del contenido de las normas de auditoría que cubren requerimientos de la persona del auditor, de los aspectos relacionados con el desarrollo del trabajo y de los aspectos relativos al informe.

Respecto de la persona del auditor, se considera que éste, además de tener las condiciones profesionales correspondientes, debe ser independiente del ente objeto de la auditoría. En cuanto al desarrollo del trabajo, se requiere que tenga una adecuada planeación y supervisión, un estudio y evaluación del sistema de control interno vigente para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar. También abarca la obtención de la evidencia comprobatoria válida y suficiente mediante la aplicación de procedimientos de auditoría que se enumeran a modo de ejemplo.

En cuanto al informe de auditoría, se plantean las diversas posibilidades, que van desde la opinión favorable sin salvedades, la opinión con salvedades, la opinión adversa y la abstención de opinión.

La auditoría de información contable, es esencialmente un trabajo por pruebas selectivas.

Excepcionalmente se realiza una revisión completa. La existencia de normas de auditoría establece un marco referencial fundamental para la fijación de la responsabilidad profesional. La omisión en el cumplimiento de esas normas, hará incurrir al profesional actuante en el cuestionamiento de su trabajo con las consiguientes consecuencias legales y profesionales. Por todo lo expuesto se considera que no son necesarias las normas de auditoría.

El informe de auditoría de un contador público, es el que emite fundado en el examen de la información contable, practicado de acuerdo con normas de auditoría y en donde expresa su opinión o señala que se abstiene de opinar sobre los mismos, de acuerdo con esas normas.

Las normas de auditoría establecen que los informes deben contener, la identificación del objeto del examen, la indicación de la tarea realizada, la opinión que ha podido formarse el auditor a través de la tarea realizada, claramente separada de cualquier otro tipo de información.

Los informes de auditoría son también llamados "dictamen de auditoría", aún cuando la denominación de "dictamen u opinión" se debería utilizar para la parte pertinente del informe de auditoría, donde se califica los estados contables.

En los últimos años se ha dispuesto ampliar los párrafos que componen los informes. Así por ejemplo se ha incorporado un párrafo explicativo sobre la responsabilidad por la preparación y/o emisión de los estados contables y la responsabilidad del auditor contador público independiente como auditor de esos estados contables.

En el párrafo destinado al alcance de la auditoría, se ha incorporado un párrafo explicativo sobre las normas de auditoría. En esa idea se señala que las normas exigen la adecuada planificación, ejecución y conclusión de la auditoría, para poder establecer con razonable seguridad, que la información proporcionada por los estados contables en su conjunto, carece de errores, omisiones e irregularidades significativas. Luego se explica que una auditoría comprende la determinación del riesgo y el error tolerable; la aplicación de pruebas selectivas para obtener evidencias respaldatorias de las afirmaciones y cifras relevantes; la evaluación de las estimaciones importantes efectuadas por la Dirección o Gerencia; la revisión de las normas contables de valuación y exposición utilizadas y el control de la presentación general de los estados contables.

Finalmente se considera también importante incluir en el párrafo del dictamen u opinión, el agregado de la frase "en sus aspectos significativos" a la opinión sobre la presentación razonable de la información sobre la situación del ente auditado. Por lo expuesto se concluye que el informe de auditoría debería ser más explícito.

III.6.- ÉTICA Y CÓDIGOS DE ÉTICA

Autor: C.P. Jorge H. Santesteban Hunter

ÉTICA-MORAL-FILOSOFIA

Si acudimos al diccionario de la Real Academia Española⁹, hallamos que ética es "la parte de la filosofía que trata de la moral y de las obligaciones del hombre"

Etimológicamente proviene del griego "ethikos", que significa costumbre

Siguiendo al diccionario¹⁰, moral es aquello "que no cae bajo la jurisdicción de los sentidos, por ser de la apreciación del entendimiento o de la conciencia" o bien "ciencia que trata del bien en general y de las acciones humanas en orden a su bondad o malicia".

En este marco ético-moral incursionamos en la filosofía, respecto de la cual, aunque admitiendo la existencia de diversas acepciones el diccionario¹¹ cita: "Ciencia que trata de la esencia, propiedades, causas y efectos de las cosas naturales"

Si recurrimos a varios filósofos, también hallaremos distintas definiciones de filosofía, como:

ARISTÓTELES : "Comprende la totalidad del conocimiento humano y se divide en lógica, física y ética"

SANTO TOMÁS DE AQUINO : "Comprende todas las verdades accesibles, mediante la luz natural de la razón"

DESCARTES: "Todo lo que espíritu humano puede saber"

KANT: "Es la ciencia de los fines últimos de la razón humana"

BERTRARD RUSSELL: "La filosofía se origina en el esfuerzo inusitadamente obstinado por alcanzar al pensamiento verdadero"

Es imposible incursionar en el pensamiento filosófico intentando buscar la esencia del bien, sin rozar al menos el papel que la religión cumple. Quizá podría resumirse en una frase del Talmud "Lo que no quieres para ti, no lo hagas a tu prójimo"

⁹ Diccionario de la Real Academia Española Espasa Calpe Madrid 1970

¹⁰ Ref. citada en 9

¹¹ Ref. citada en 9

Reproduciendo a Fowler Newton y Petrúngaro¹² e intentando resumir podemos decir:

- "a) la ética estudia el problema de los principios que guían la conducta humana, independientemente del conjunto de normas que rijan esa conducta en un momento y lugar dados.
- b) la moral estudia estas normas y las distintas formas que adoptan en las comunidades humanas.

En consecuencia, puede afirmarse que la principal diferencia entre la ética y la moral es que la primera se refiere fundamentalmente a principios que deberían ser seguidos (lo que el ser humano debería hacer), en tanto que la segunda estudia conductas concretas (lo que el ser humano hace en un momento y lugar dados)"

A su vez Petrúngaro¹³ en su tesis doctoral y luego de comparar el código de ética entonces vigente con el de los escribanos aclara que dentro del concepto de ética se hallan incluidas las reglas de convivencia, decoro y consideración y respeto debido a los colegas, reglas que cita por separado el código de los escribanos, crítica a la que se adhiere Chapman¹⁴.

Petrúngaro centra su tesis en evidenciar que el problema ético se resuelve con imponer expresamente las exigencias de: actuar sin dolo ni negligencia, guardando el secreto profesional y respetando a sus colegas y clientes.

Al referirse al concepto de ética profesional, Chapman¹⁵ señala que " comprende los principios que guían a la conducta humana, principios que no son inmutables sino que evolucionan con los tiempos" y asegura que "el ser humano, en principio, debe encaminar sus actos hacia el bien, y que el logro de éste implica el bien actuar, el bien proceder"

CÓDIGO DE ÉTICA - SU CONTENIDO

En opinión de Fowler Newton y Petrúngaro¹⁶, idea compartida por Wainstein¹⁷, un código de ética debiera enunciar los principios que han de guiar la conducta las personas comprendidas en su ámbito normativo y facilitar el eventual juzgamiento de tales conductas.

 ¹² Enrique Fowler Newton - Roberto Petrúngaro Revista Administración de Empresas № 136 Julio 1981 pag
 315 y sigs."Nuevo código de ética para profesionales en Ciencias Económicas" Edic. Contabilidad Moderna
 13 Petrúngaro, Roberto "Código de ética: relevancia de los principios de ética profesional sobre las normas de acción contenidas en el código". Tesis doctoral inédita. Facultad de Ciencias Económicas de la U.B.A., 1974
 14Chapman, Willian Leslie "Responsabilidad del profesional" pag 207 Ediciones Macchi, 1979

¹⁵Op. citada en 14

¹⁶Op. citada en 13

¹⁷Wainstein, Mario "Responsabilidad ética", trabajo presentado a la XVIII Conferencia Interamericana de Contabilidad-Asunción - Paraguay 1989

El camino para alcanzar esos objetivos es tema de la moral. La ética resulta así más perdurable, mientras que la moral es variable, dependiendo de los momentos y de los lugares

Los autores citados en (16) enumeran como principios a los siguientes:

1- Lealtad o buena fe

Actuar con lealtad o buena fe, supondría la ausencia de toda acción dolosa. Significa no obrar con falsedad.

2- Desempeño profesional cuidadoso y responsable.

El desempeño cuidadoso y responsable, constituye una obligación para con la comunidad y para con el resto de la profesión.

3- Respeto por sus semejantes.

El respeto para con los demás debe estar presente en todas las actividades que desarrolle el ser humano y en particular en el ejercicio de una profesión.

4- Discreción

El guardar el secreto profesional conforma un principio de extraordinaria importancia. Hace también al respeto por los demás.

CÓDIGO DE ÉTICA VIGENTE EN LA CAPITAL FEDERAL¹⁸

Teniendo en cuenta la organización federal de nuestro gobierno, cada provincia, y en consecuencia cada consejo profesional tiene su propio código de ética.

A los fines de este análisis procederemos a reseñar el vigente en la Ciudad Autónoma de Buenos de Aires, el que guarda similitud con los aplicables en el resto del país

Intentando resumir los temas normados, el código contiene:

- Normas Generales
- Requisitos para la actuación del profesional
- Actos que constituyen falta de ética
- Documentación que emana del profesional
- Solidaridad y cooperación profesional

¹⁸ Publicado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal

- Cargos contra otros profesionales
- Actos contra la buena fe de terceros
- Agravante de la falta de ética
- Interrupción de servicios profesionales
- Documentación del cliente
- Actuación en servicios de enseñanza.
- Ejercicio de la profesión por intermedio de otras personas
- Títulos y designación de cargos. Enunciación
- Gestores, Intervención
- Clientes de otros colegas
- Asociaciones de profesionales. Actividad
- Delitos económicos
- Publicidad
- Secreto profesional
- Honorarios
- Incompatibilidades
- Dictámenes o Certificaciones
- Sanciones
- Prescripción
- Requisitoria de antecedentes por poderes públicos o reparticiones oficiales

Los cuatro preceptos señalados en el título anterior pueden considerarse comprendidos en este código.

Intentaremos relacionarlos para una mejor interpretación:

Lealtad o buena fe

Preámbulo "....las normas de este código no excluyen otras que conforman un digno y correcto comportamiento profesional..."

- Art. 6º "Los profesionales deben conducirse siempre con plena conciencia del sentimiento y solidaridad profesional, de una manera que promueva la cooperación y las buenas relaciones entre los integrantes de la profesión..."
- Art. 7º "La formulación de cargos contra otros profesionales debe hacerse de buena fe y sólo puede inspirarse en el celo por el mantenimiento de la probidad y el honor profesional".
- Art 8º "Los profesionales deben abstenerse de aconsejar o intervenir cuando su actuación profesional permita, ampare o facilité los actos incorrectos, pueda usarse para

conducir o sorprender la buena fe de los terceros, o emplearse en forma contraria al interés general, o a los intereses de la profesión o violar la ley"

Desempeño profesional cuidadoso y responsable

- Art. 3º "Los profesionales deben actuar siempre con integridad, veracidad, independencia de criterio y objetividad. Tienen la obligación de mantener su nivel de competencia profesional a lo largo de toda su carrera"
- Art. 4º "Los profesionales deben atender los asuntos que le sean encomendados con diligencia, competencia y genuina preocupación por los legítimos intereses, ya sea de las entidades o personas que se los confían, como de terceros en general"
- Art. 5º "Toda opinión, certificación, informe, dictamen y en general cualquier documento que emitan los profesionales, debe expresarse en forma clara, precisa, objetiva, completa y de acuerdo con las normas establecidas por el Consejo."

Respeto por sus semejantes

- Art. 9º "Los profesionales no deben interrumpir sus servicios profesionales sin comunicarlo a quienes corresponda con antelación razonable, salvo que circunstancias especiales lo justifiquen."
- Art. 10 ° "Los profesionales no deben retener documentos o libros pertenecientes a sus clientes"
- Art. 11º "Los profesionales deben abstenerse de actuar en institutos de enseñanza que desarrollen sus actividades mediante propaganda engañosa o procedimientos incorrectos o que emitan títulos o certificados que puedan confundirse con los diplomas profesionales habilitantes"
- Art. 15º "Los profesionales no deben tratar de atraer los clientes de un colega, empleando para ello recursos, actos, o prácticas reñidas con el espíritu de este código y en particular con lo establecido en el art. 6º"

Discreción

- Art. 19º "La relación de los profesionales con sus clientes debe desarrollarse dentro de la más absoluta reserva. Los profesionales no deben revelar conocimiento alguno adquirido como resultado de su labor profesional...."
- Art. 20° "Los profesionales están relevados de la obligación de guardar secreto profesional cuando imprescindiblemente deban revelar sus conocimientos para su defensa personal......"

Otro tema que motivó posiciones encontradas en el pasado fue si el Código de ética debía alcanzar también a los profesionales que se desempeñan en relación de dependencia. La redacción actual de las normas lo prevén en el art. 1º cuando dicen: "Estas normas son de aplicación en la Capital Federal para todos los profesionales inscriptos en este Consejo.....ya sea en forma independiente o en relación de dependencia"

CÓDIGO DE ÉTICA PARA CONTADORES DE LA IFAC19

En esta etapa de armonización de normas, consecuencia de la globalización de la economía y la interdependencia de los mercados internacionales parece oportuno revisar la estructura del Código de ética propuesto por la IFAC.

Es de destacar que los principios fundamentales a observar según esta norma comprenden:

- INTEGRIDAD
- OBJETIVIDAD
- COMPETENCIA PROFESIONAL Y DEBIDO CUIDADO
- CONFIDENCIALIDAD
- CONDUCTA PROFESIONAL
- NORMAS TÉCNICAS

Brevemente nos referiremos a cada uno estos pre-requisitos, como cita el código

INTEGRIDAD

El contador debe ser franco y honesto en la ejecución de sus servicios profesionales

OBJETIVIDAD

El contador debe ser justo y no debe permitir que preconceptos, juicios prematuros o influencia de otros predominen sobre la objetividad.

COMPETENCIA PROFESIONAL Y DEBIDO CUIDADO

Al acordar prestar servicios profesionales, el contador deja implícito que tendrá el nivel de competencia necesaria para realizar esos servicios y que el conocimiento, habilitación y experiencia del contador serán aplicados con razonable cuidado y diligencia. Los contadores deben, por lo tanto, abstenerse de ejecutar cualquier servicio para los cuales no tengan la competencia especifica, a no ser que obtengan un asesoramiento y asistencia para dar seguridad de que los servicios serán satisfactoriamente realizados

¹⁹Publicado por el Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo - Instituto Brasileiro de Contadores - Ibracon 1993- IFAC: siglas en inglés de la Federación Internacional de Contadores.

El contador debe ejecutar servicios profesionales con el debido cuidado, competencia y diligencia, y debe mantener los conocimientos y su nivel de actuación profesional en un nivel necesario para que el cliente o su empleador reciba el beneficio de un servicio profesional competente, basado en el desenvolvimiento actual de la practica, legislación y técnica profesional.

CONFIDENCIALIDAD

El contador debe respetar la confidencialidad de las informaciones obtenidas durante la ejecución de los servicios profesionales, y no debe usar o divulgar ninguna de esas informaciones sin la debida autorización específica, a no ser que haya un deber profesional o legal de revelar.

CONDUCTA PROFESIONAL

El contador debe siempre actuar de manera coherente con una buena reputación profesional y abstenerse de cualquier conducta que pueda traer descrédito a la profesión. La obligación de abstenerse de cualquier conducta que pueda traer descrédito a la profesión exige que todos los organismos miembros de la IFAC consideren, al establecer los requisitos éticos, las responsabilidades del contador por ante los clientes, terceros, otros miembros de la profesión contable, personal, empleadores y público en general.

Con el propósito de difundir la norma internacional, reproducimos sólo el contenido de los temas que la integran, los que debieran ser investigados en toda su extensión para formar una mejor opinión. La estructura es la siguiente:

Definiciones (Glosario)
Introducción
Interés público
Objetivos (Credibilidad, Profesionalismo, Calidad del servicio y Confianza)
Principios fundamentales (ya desarrollados)

Código

Sección A

Aplicable a todos los contadores

- 1- Objetividad
- 2- Resolución de conflictos éticos
- 3- Competencia profesional
- 4- Confidencialidad
- 5- Práctica fiscal
- 6- Actividades en otro país
- 7- Publicidad

Sección B

Aplicable a los auditores

- 8- Independencia
- 9- Honorarios y Comisiones
- 10- Actividades incompatibles con la práctica de la auditoría
- 11- Valores y efectivo de los clientes
- 12- Relaciones con otros auditores
- 13- Publicidad y ofrecimiento de servicios

Como se aprecia, luego de una definición de los objetivos y proclamación de principios, el código se divide en dos secciones, una para los contadores no auditores y otra, especial, para los contadores auditores.

También parece oportuno resumir el contenido del punto 6 - Actividades en otro país.

La norma recomienda:

- a) Si los requisitos éticos del país donde ejecuta su trabajo son **menos** rígidos que los de IFAC, se aplican los de IFAC.
- b) Si los requisitos éticos del país donde ejecuta su trabajo son mas rígidos que los de IFAC, se aplican los del país donde esta trabajando.
- c) Si los requisitos éticos del país de origen del contador, son obligatorios para las actividades en otro país y son mas rígidos que los descriptos en a) y b) deben aplicarse las normas del país de origen.

En la esencia, nuestros códigos de ética concuerdan con el modelo de la IFAC. Restaría una investigación profunda para establecer posibles asimetrías y en su caso las vías de solucionarlas

III.7.- Armonización

Autora: C.P. Inés Mercedes García Fronti

El presente marco teórico fue extractado de la publicación *Cuestiones relacionadas* con la contabilidad y la presentación de informes a nivel internacional de 1992, preparada por la División de Empresas Transnacionales y Gestión - Departamento de Desarrollo Económico y Social de Naciones Unidas.

La transparencia y la comparabilidad de la información pueden lograrse por medio de métodos diferentes.

Uno de los métodos propicia un <u>sistema de reciprocidad</u> basado en un nivel mínimo sustancialmente equivalente, según el cual los países con normas similares las reconocen mutuamente como condición para tener acceso a los mercados. Un ejemplo de ese método es el sistema multijurisdiccional del Canadá y los Estados Unidos, que permite efectuar ofertas transnacionales de títulos, ofertas públicas de compra y ofertas de emisores al aceptar que las transacciones se realicen tomando como base las reglamentaciones y las normas de divulgación de información vigentes en el país de orígen.

Otro método propicia la <u>adopción de un conjunto común de normas</u> de contabilidad y de auditoría de la información como, por ejemplo, las directrices de la Comunidad Europea o las normas internacionales de contabilidad.

Últimamente la Comunidad Europea ha adoptado el método de la armonización mínima y el reconocimiento mutuo tras decidir que el de la armoización detallada, adoptado anteriormente, no había dado buenos resultados. A juicio de algunos expertos, si la Comunidad hubiese continuado aplicando el criterio de armonización detallada, no se habrían dado nunca las condiciones adecuadas para establecer un mercado único. Por consiguiente, la Comunidad Europea lo ha reemplazado por otro basado en normas mínimas y el reconocimiento mutuo.

La Federación Europea de Expertos Contables ha adoptado la posición de que el reconocimiento mutuo puede facilitar el crecimiento y la integración de los mercados de capitales al reducir la carga que representa para las empresas la preparación de diferentes series de cuentas o conciliaciones para poder cotizar en bolsas extranjeras. Ahora bien, como parte del reconocimiento mutuo, es importante que se acuerden normas mínimas que garanticen un nivel aceptable de calidad.

La Junta de Normas de Contabilidad Financiera de los Estados Unidos ha expresado interés en cuestiones contables de alcance internacional, en gran medida como consecuencia del enorme crecimiento registrado en las actividades de financiación e inversión transnacionales que hizo desplazar el centro de atención de la comparabilidad nacional a la internacional. Su objetivo es lograr una mayor compatibilidad entre las normas de contabilidad estadounidense y las promulgadas por órganos de otros países y por la del Comité de Internacional de Normas Contables. De conformidad con su plan estratégico para las actividades internacionales, la Junta de Normas de Contabilidad Financiera se propone:

- a) Tener en cuenta en mayor medida las normas del Comité Internacion de Normas Contables y de otros países en todos los proyectos de la Junta que sean de carácter nacional;
- b) Participar en proyectos multinacionales conjuntos para fijar normas sobre temas seleccionados de común acuerdo con el objetivo de establecer normas internacionales independientes que tengan un grado considerable de coincidencia entre sí y con las normas de la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad:

- c) Considerar la posibilidad de adoptar normas de otros países o de la citada Comisión que sean consideradas superiores a sus equivalentes estadounidenses una vez realizado el análisis correspondiente. Si se autoriza la utilización de métodos sustituidos, se preferirán las normas de referencia del Comité;
- d) Tratar de persuadir a otros países o al Comité de que adopten las normas estadounidenses que sean consideradas superiores a sus equivalentes internacionales o de otros países una vez realizado el análisis correspondiente;
- e) Tratar de llegar a un acuerdo sobre las normas que se adoptarán en el caso de no poder demostrarse la superioridad de ninguna de las existentes (estadounidenses, de la Comisión o de otros países);
- f) Seguir fomentando la igualdad de los requisitos de los estados financieros que presentan las compañías nacionales y extranjeras cuando utilizan los mercados de capitales estadounidenses.

Además de los intentos realizados por los órganos de contabilidad nacionales, regionales e internacionales, para fomentar la armonización, las propias empresas transnacionales están comenzando a utilizar normas internacionales, en especial cuando las de su país de origen no están totalmente desarrolladas o las normas regionales no son muy detalladas. Debido a la creciente presión de la competencia en los mercados, las empresas transnacionales están dando a conocer, por iniciativa propia, datos que previsiblemente les permitirán obtener fondos a menor costo y tener mayor participación en fusiones de empresas y actividades de inversión.

IV.- ENCUESTA A CIRCULARIZAR(*)

(*) Personal de apoyo: C.P. Patricia Miriam Kwasnycia C.P. Miguel Marcelo Canetti

IV.1. OBJETIVO DE LAS ENCUESTAS.

Elaborado por: C.P. María del Carmen Rodriguez de Ramirez

El objetivo de la encuesta consiste en detectar los enfoques teóricos predominantes que subyacen en la terminología contable utilizada, en un marco amplio que resulte más abarcativo que el relacionado con los estados contables de uso externo.

Se pretende en una primera etapa relevar opiniones de contadores académicos (población constituída por los profesores titulares de contabilidad y auditoría de Universidades Públicas y Privadas).

En una segunda etapa, se relevarían opiniones de organismos reguladores, de emisores y de usuarios de la información contable y se efectuarían las comparaciones entre los distintos grupos.

No se intenta resolver el debate teórico vigente -lo cual sería a-científico- sino determinar cuáles son los abordajes prevalecientes dentro de los distintos grupos y entre los grupos, en la idea de detectar en qué medida la postura sostenida por académicos y reguladores se acerca a la resolución de los problemas que enfrentan emisores y usuarios de la información contable.

¿Cómo encuadra esto en un proyecto denominado "Sugernecias para la armonización de normas básicas contables entre los países del MERCOSUR"?

- A través del aporte a organismos profesionales nacionales y supranacionales de lor resultados de la investigación encarada.
- A través del replanteo que podría surgir en la Currícula de formación de contadores para actuar en el cambiante contexto globalizado.
- A través de la consideración de nuevos enfoques o del replanteo de los existentes en función a las necesidades no satisfechas planteadas por los usuarios y emisores de la información contable.

IV.2.- ENCUESTA

1.- CONCEPTO Y ALCANCE DE LA DISCIPLINA CONTABLE

1.1. ¿Cuál de las siguientes definiciones de nuestra disciplina considera más apropiada? Señale con X en el casillero correspondiente.

a)	composición y evolución del patrimonio de un ente, los bienes de propiedad de terceros en su poder y ciertas contingencias, produce información para la toma de decisiones de administradores y terceros interesados y para la vigilancia sobre los recursos y obligaciones del ente.
b)	La contabilidad es el proceso que se ocupa de identificar, medir y comunicar información económica para permitir que los usuarios de la información puedan emitir juicios fundamentados y tomar decisiones.
ĺ	La contabilidad es una ciencia normativa aplicada que se ocupa de la descripción cuantitativa y de la proyección y circulación de ingresos y agregados de riqueza a través de un método basado en el siguiente conjunto de supuestos básicos: 1. Valores monetarios - 2. Intervalos de tiempo - 3. Estructura - 4. Dualidad - 5. Agregabilidad 6. Objetos económicos - 7. Inequidad de las acreencias monetarias - 8. Agentes económicos 9. Entes - 10. Transacciones económicas - 11. Valuación - 12. Paplización - 13. Clasificación
	9.Entes - 10.Transacciones económicas - 11.Valuación - 12.Realización - 13.Clasificación

d) La contabilidad es una ciencia factual cultural aplicada que se ocupa de los problemas derivados de la descripción cuantitativa y de la proyección de la existencia y circulación de objetos diversos en cada ente u organización social, en vista al cumplimiento de sus metas a través de un método basado en el siguiente conjunto de supuestos básicos:

14. Ingreso de datos - 15. Duración - 16. Extensión - 17. Materialidad - 18. Asignación

- 1.-Existe un sistema numérico para expresar o medir preferencias (valores) en forma de cantidades monetarias o no monetarias.
- 2. Existe un sistema numérico para ordenar, adicionar y medir intervalos de tiempo.
- 3. Existe un conjunto de objetos cuyas características (valor, cantidad, número, etc.) son susceptibles de cambio.
- 4. Existe un conjunto de sujetos (personas físicas, jurídicas y grupos) que tienen relaciones con los objetos y expresan sus preferencias acerca de ellos.
- 5. Existe, al menos, una unidad o entidad (compuesta por sujetos y objetos) cuyas diversas situaciones, en especial frente al cumplimiento de objetivos, se va a describir.
- 6. Existe un conjunto de relaciones denominado estructura de la unidad (esta estructura es representada por un sistema jerarquizado de clases llamadas cuentas).
- 7. Existe una serie de fenómenos que cambian la estructura y composición de los objetos
- 8. Existen unos objetivos específicos o necesidades de información dadas, las cuales deben ser cubiertas por un concreto sistema contable. La elección de reglas contables (hipótesis específicas) depende del propósito o necesidad señalados.
- 9. Existe un conjunto de reglas alternativas (hipótesis específicas) que determinan qué valores deber ser utilizados en cada registración.
- Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan el sistema de clasificación de las cuentas.
- Existe un conjunto de reglas alternativas que determinan los datos de entrada y el grado de agregación de esos datos.

e) La contabilidad es una tecnología social que se ocupa de la representación y captación de transacciones económicas y otras para proporcionar a los usuarios información eficiente racional y oportuna que les permita tomar decisiones fundamentadas y medir el desvío en la realización de los objetivos definidos previamente, implementar las medidas correctivas necesarias y monitorear sus recursos y obligaciones.
f) OTRAS (explicitar)
2 CORRIENTES DE OPINIÓN (ver comentario aclaratorio adjunto)
2.1. ¿Las corrientes de opinión son:
a Sinónimo de los modelos contables?
b Son previos a los modelos contables que pueden tomar elementos de diversas corrientes de opinión?
c Constituyen la teoría contable que no pueden tener contradicciones como las tienen los modelos contables?
d Otras (indicar) Fundamento:
3. MODELO CONTABLE
3.1. ¿ Cuál de las siguientes afirmaciones sobre modelos contables considera más adecuada ?
a El modelo contable es la estructura básica que concentra, conceptualmente, los alcances generales de los criterios y normas de valuación y medición del patrimonio y resultados.
 b Los modelos contables son abstracciones que procuran planear cuáles son las cuestiones principales a resolver y eligen una solución para cada una de ellas. De este modo, los modelos contables sirven de nexo entre la teoría contable y la práctica contable. A través de ellos se procura orientar los procedimientos, criterios, normas y demás componentes de la actividad contable.
3.2 La configuración del modelo contable ¿puede reconocer razones políticas?
□ SI
□ NO
Fundamento:

3.3.	¿Cuáles s	on los componentes del modelo de la contabilidad patrimonial?
	a 🔲	Capital a mantener Criterios de valuación Unidad de medida
	b 🔲	Todos los anteriores y Valor límite Normas de exposición
	c OTI	ROS (indicar)
3.4.	Dentro de	cada componente del modelo contable patrimonial ¿qué criterios considera más convenientes ?
	a Cap	oital a mantener Capital físico (equivalente a no financiero) Capital financiero (o monetario)
	b Crit	erios de valuación Costo histórico Costos históricos en general y valores corrientes para los bienes de fácil comercialización Valores corrientes
	c Unio	dad de medida Moneda homogénea (ajuste integral por inflación) No considerar los efectos de la inflación Considerar los efectos de la inflación sólo ante ciertos niveles y/o en determinadas partidas (indicar cuáles)
3.5.	¿Cuál es,	a su entender, la relación existente entre los conceptos "Sistema Contable" y "Modelo Contable"?
	b) El co	oncepto de "Sistema Contable" abarca al de "Modelo Contable" oncepto de "Modelo Contable" abarca al de "Sistema Contable" conceptos son independientes conceptos están relacionados. Indique cómo:
4	Normas	Contables
		: son reglas que deben cumplirse al preparar la información contable. rrecto el concepto anterior?
	SI	
	NO	
Fun	damento: .	

4.2 <u>Denominación</u> : en otros países las "reglas" se denominan P.C.G.A. ¿Considera correcta la deno <mark>minación de</mark> :				
a) Normas Contables como se utiliza en la Argentina b) P.C.G.A. como se utiliza en E.E.U.U. y otros países c) Otras (indicar):				
4.3 El "porque" de las normas (puede marcar varias respuestas).				
 a) porque su existencia es adecuada para elaborar los estados contables b) porque su inexistencia puede inducir a elaborar estados contables que distorsionan la realidad económica y financiera de un ente c) Otros (indicar): 				
4.4 Clases de Normas				
¿Considera correcto dividirlas en Normas de Valuación y Exposición?				
□ SI				
□ NO				
Fundamento:				
4.5 MARCO CONCEPTUAL (Se desarrolla el concepto)				
¿Considera correcta una introducción a las normas contables?				
□ SI				
□ NO				
Fundamento:				
5. AUDITORÍA Y NORMAS DE AUDITORÍA				
5.1. ¿Considera Usted que una auditoría comprende la determinación del riesgo y el error tolerable, la aplicación de pruebas selectivas para obtener evidencias respaldatorias de las afirmaciones y cifras relevantes, la evaluación de las estimaciones importantes efectuadas por la Dirección o Gerencia, la revisión de las normas contables de valuación y exposición utilizadas y el control de la presentación general de los estados contables? SI NO				
Fundamento:				

5.2. ¿Considera Usted que el informe de auditoría de un contador público, es el que emite fundado en examen de la información contable, practicado de acuerdo con normas de auditoría y en donde expresa s opinión o señala que se abstiene de opinar sobre los mismos, de acuerdo con esas normas?
SI NO
Fundamento:
5.3. Contenido de los informes de auditoría
a) Los informes deben contener: la identificación del objeto del examen, la indicación de la tarea realizada, la opinión que ha podido formarse el auditor a través de la tarea realizada, claramente separada de cualquier otro tipo de información
b) Otro contenido. Indique cuál:
5.4. ¿Considera Usted que deben existir normas de auditoría?
SI NO
Fundamento:
5.5. ¿Quién entiende Usted debe emitir las normas de auditoría?
a) Organismos profesionales b) Organismos de contralor de los entes sujetos a auditoría c) Otros: Indique cuáles:
5.6. Las normas de auditoría deben ser de carácter:
a) legal b) profesional c) Otros Indique cuáles:
5.7. Contenido de las normas de auditoría
 a) Las normas de auditoría cubren solamente requerimientos de la persona del auditor, aspectos relacionados con el desarrollo del trabajo y aspectos relativos al informe. b) Otro contenido. Indique cuál:

sele	¿Considera Usted que la auditoría de información contable es esencialmente un trabajo por pruebas ectivas y la existencia de normas de auditoría establece un marco referencial fundamental para la fijación de esponsabilidad profesional?
	SI
	NO NO
Fun	damento:
6. E	ÉTICA Y NOR MAS DE ÉTICA
6.1.	El código de ética debe:
0	Contener sólo principios éticos Contener también pautas normativas sobre moral Ajustarse a las pautas de la IFAC Otros ternas (indicar):
6.2.	Estima necesario que las normas contengan
	Secciones diferentes para contadores "auditores" Un sólo cuerpo que comprenda pautas generales para todas las profesiones Otro contenido, (indicar):
6.3.	Considera que el código de ética debe
0	Normar sólo sobre la actuación en su jurisdicción Normar además sobre la actuación en otras jurisdicciones del mismo país Normar además sobre la actuación en otros países. Normar sobre otros temas, (indicar):
7.	ARMONIZACIÓN
7.1.	¿Cuál cree Usted que debería ser el criterio prevaleciente para lograr comparabilidad entre las normas del Mercosur?
	 a) Un sistema de reciprocidad, basado en un nivel mínimo sustancialmente equivalente, según el cual los países con "normas similares" las reconocen mutuamente como condición para tener acceso a los mercados.
	 b) Un sistema de armonización detallada, para la adopción de un conjunto común de normas de contabilidad y auditoría.
	c) Un sisterna de armonización mínima, con puntos de coincidencias básicas y reconocimiento mutuo de normas similares.

COMENTARIO ACLARATORIO PRODUCIDO POR MARIO BIONDI, PARA LA PREGUNTA 2

LAS CORRIENTES DE OPINIÓN EN LA TEORÍA CONTABLE: DIFERENCIAS CON LOS MODELOS CONTABLES

- A.- Los bienes económicos pueden valuarse:
 - 1.- a costos del "pasado" (históricos), y
 - 2.- a costos de "hoy" (corrientes).
- B.- Ciertos resultados pueden exponerse:
 - 1.- solamente cuando se produce la "desafectación" de los bienes, y
 - 2.- cuando los bienes aún "permanezcan" en el patrimonio del ente.

Estos dos factores A y B son concurrentes y configuran diferentes <u>corrientes de opinión</u> en la teoría contable y señalan alternativas no contradictorias.

- 1.- CORRIENTE "ORTODOXA": mantiene las valuaciones a sus costos históricos (precios del pasado) y reconoce resultados cuando se desafectan los bienes (alternativas A * 1 + B * 1).
- 2.- CORRIENTE "RENOVADORA": las valuaciones se realizan a costos corrientes (precios de "hoy") y reconoce resultados aún cuando los bienes permanezcan en el patrimonio (alternativas A * 2 + B * 2).

El efecto de la inflación (unidad de medida) <u>es concurrente</u> con ambas corrientes. En el caso de la "ortodoxa" la clasificación podría abrirse en <u>ortodoxa pura</u> (sin ajuste por inflación) y <u>ortodoxa evolucionada</u> (con ajuste por inflación).

En la corriente "renovadora" el efecto de la inflación siempre debe segregarse para la correcta aplicación de los índices específicos.

Los princípios normativos de contabilidad se sustentan en las corrientes de opinión, si bien previamente, deberá definirse el MODELO CONTABLE, que inspirará, las normas o princípios normativos.

No invalida este razonamiento la existencia de ciertas <u>restricciones a los principios normativos</u> (caso de "significación", "prudencia", etc.).

Resumiendo: La teoría contable tiene su punto de arranque en las corrientes de opinión.

Los <u>modelos contables</u> son concepciones pragmáticas que se negocian, se politizan y que <u>pueden</u> tomar conceptos de ambas corrientes.

Con el modelo contable argentino lo expuesto es evidente pues:

- a) acepta como válidos los costos históricos concurrentemente con los costos corrientes (aunque fija prioridades);
- b) mantiene el capital financiero (histórico) en un modelo, preferentemente, de valores corrientes que requeriría el capital "no financiero" (denomínese físico, económico, etc.);
 - c) el resultado de tenencia de los bienes de uso los asigna a "ajuste patrimonial" (patrimonio neto).

V.- TRADUCCIÓN DEL GLOSARIO TERMINOLÓGICO ELABORADO POR EL I.A.S.C. (I.A.S.C, INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS 1996, P. 888 - 893)

Traductores: Carlos Luis García Casella

Nilda Hebe Furman

Inés Mercedes García Fronti

Walter Fernando Lolo

María del Carmen Rodriguez de Ramirez

Traducción del GLOSARIO ERMINOLÓGICO elaborado por el I.A.S.C. (I.A.S.C., INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS 1996, p. 888-893)

Este glosario se basa en las Normas Contables Internacionales vigentes para los estados contables correspondientes a los ejercicios que comienzan a partir del 1º de enero de 1996 inclusive y los Borradores actuales (E48, E50, E52). El glosario no incluye los E49 y E51, pero sí hace referencia a los términos usados en las NIC 12 y 14.

Las referencias se hacen por número de Norma y de párrafo. Las correspondientes a Borradores están precedidas por la letra E y las referencias al Marco conceptual para la preparación y presentación de estados contables, por la letra F. Nota: las referencias que se hacen entre paréntesis indican variaciones menores en las palabras utilizadas.

Accounting income	Ganancia	Ganancia o pérdida obtenida (acumulada) en un período, incluyendo las partidas extraordinarias, como se informa en el estado de resultados, antes de deducir el impuesto a las ganancias o agregar el ahorro impositivo (fiscal) que pudiera corresponder.	12.3
Accounting policies	políticas contables	Principios, bases, convenciones, reglas y prácticas específicos que adopta una empresa para preparar y presentar sus estados contables.	8.6, (1.6)
Accrual basis of accounting	base de devengamiento contable	Los efectos de las transacciones y otros hechos se reconocen cuando ocurren (y no cuando su importe se cobra o paga) y se registran contablemente e informan en los estados contables de los períodos a los que corresponden.	F22
Accrued benefit valuation methods	métodos de valuación de los beneficios jubilatorios (las pensiones devengadas)	Métodos actuariales de valuación que determinan el costo de brindar beneficios jubilatorios (pensiones) de retiro sobre la base de los servicios prestados por los empleados a la fecha de la valuación actuarial.	19.43
Acquisition	compra o adquisición	Combinación de negocios en la cuál una de las empresas, la adquirente, obtiene control sobre los activos netos y las operaciones de otra empresa, la adquirida, a cambio de transferir activos, asumir pasivos o emitir de capital.	22.9
Active secondary market	mercado secundario activo	Existe un mercado secundario activo cuando: (a) los bienes (intangibles) en el mercado son relativamente homogéneos, es decir que son idénticos o bien pueden dividirse en unidades que lo son; (b) estos activos se negocian en cantidades suficientes como para que siempre (en cualquier momento) puedan encontrarse compradores y	

1		vandadaras intercendas: ::	
I		vendedores interesados; y (c) los precios están públicamente disponibles.	
		(a) 100 procios estati publicatificitic disputibles.	
promised retirement benefits	valor actuarial presente de los beneficios jubilatorios prometidos	Valor corriente de los pagos previstos por un plan de beneficios de retiro (pensiones) para los empleados actuales y anteriores, correspondiente a los servicios ya prestados.	26.8, 19.41
Amortisation a	amortización	Asignación sistemática del monto depreciable de un activo intangible durante su vida útil	E50.11
Asset	activo	Recurso controlado por una empresa (un ente) como resultado de hechos pasados y del cual ésta espera obtener beneficios económicos futuros.	F49(a)
.	asociada / vinculada	Empresa en la cual un inversor tiene influencia significativa, y que no es ni una subsidiaria ni un emprendimiento conjunto del inversor.	28.3
	ganancia básica por acción	Porción de utilidad neta del período que es atribuíble a cada acción ordinaria en circulación durante todo o parte del período.	E52.5
f	costos financieros (costo de préstamos)	Interés y otros costos en los que incurre una empresa para obtener préstamos (fondos).	23.4
# COMPINATION	combinación de negocios	Entidad económica resultante de la unificación de dos o más empresas separadas, o de que una empresa obtenga control sobre el patrimonio (los activos netos) y las operaciones de otra.	22.9
Capital	capital	Aplicando un criterio de capital financiero, tal como el dinero invertido o la capacidad de compra invertida, los activos netos o patrimonio de la empresa. La mayoría de las empresas adopta el criterio de capital financiero.	F102
		Aplicando un criterio de capital físico, tal como capacidad operativa, la capacidad productiva de la empresa basada en, por ejemplo, unidades producidas por día.	
Carrying amount	valor residual	Importe después de deducir toda depreciación o amortización acumulada, al cual se expone un activo en el estado de situación patrimonial (balance)	16.7, E50.11
Cash		Dinero en efectivo y depósitos a la vista.	7.6

Onah en e	*		
Cash equivalent	equivalente de efectivo	Inversiones a corto plazo, de alto grado de liquidez, fácilmente convertibles en sumas ciertas de dinero y de insignificante riesgo de cambios en su valor.	7.6
Cash flow risk	riesgo del flujo de fondos	Riesgo de que fluctúe el monto de futuros flujos de fondos asociados a un instrumento financiero monetario.	32.43(d)
Cash flows	flujos de fondos	Ingresos y egresos de efectivo y equivalentes.	7.6
Class of assets	clase de activos	Agrupamiento de activos de naturaleza y empleo similar en las operaciones de una empresa.	16.37, E50.72, (32.46)
Compound instrument	instrumento compuesto	Instrumento financiero que comprende una combinación de activos financieros, compromisos financieros e instrumentos de capital, tal como inversiones en un bono que contenga una opción para convertirse en acciones ordinarias o preferidas del emisor, o un bono que contenga una opción de canje por otros instrumentos financieros que posea el emisor.	E48.10, (32.23)
Consolidated financial statements	estados contables consolidados	Estados contables de un grupo presentados como si fueran los de una sola empresa.	27.6
Construction contract	contrato de construcción	Contrato negociado específicamente para la construcción de un activo o una combinación de activos que están intimamente relacionados o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función o su finalidad o uso.	11.3
Contingency	contingencia	Condición o situación cuya definitiva ocurrencia, ganancia o pérdida, sera confirmada sólo por la ocurrencia, o no ocurrencia, de uno o más hechos futuros inciertos.	
Contingent rental	alquiler contingente	Alquiler que no se establece en una suma fija en función al transcurso del tiempo sino que se basa en otros factores (por ej. porcentaje de las ventas, el uso, índices de precios, tasas de interés de mercado).	
Contract	contrato	Acuerdo entre una o más partes con claras consecuencias económicas que las partes no pueden eludir, o pueden hacerlo de modo muy limitado, por lo general porque el acuerdo tiene fuerza legal. Los contratos pueden adoptar gran variedad de formas y no necesariamente deben estar escrito.	

Control	control	Poder de conducir las políticas operativas y 22.9, 27.6, financieras de una empresa para obtener beneficio 28.3, (31.2) de sus actividades.
Cost method	método del costo	Método de contabilización de inversiones en el que 28.3 las mismas se registran al costo. El estado de resultados refleja los ingresos por la inversión sólo en caso de que la empresa inversora reciba distribuciones de dividendos por utilidades netas acumuladas de la emisora con posterioridad a la fecha de compra de las acciones.
Cost of an item of propperty, plant and equipment or of an intangible asset	costo de un elemento de bienes de uso o de un activo intangible	Suma de dinero o valor equivalente pagado o el 16.7, 16.16, valor razonable de mercado de la contrapartida E50.11, entregada para adquirir un activo en el momento de E50.49 su adquisición o construcción.
Cost of an acquisition	costo de una adquisición	Suma de dinero o valor equivalente pagado o el 22.22 valor de mercado, a la fecha del intercambio, de la contrapartida entregada por el adquirente a cambio del control sobre los activos netos de otra empresa, más todos los costos directamente atribuíbles a la adquisición.
Cost of an asset acquired in exchange or part exchange for dissimilar asset	costo de un activo adquirido en canje total o parcial por otro activo diferente	Valor razonable de mercado del activo recibido, que 16.22, E50.55 equivale al valor razonable de mercado de la contrapartida ajustada por la suma de dinero o su equivalente cobrado o pagado.
Cost of an asset acquired in exchange or part exchange for similar asset	costo de un activo adquirido en canje total o parcial por otro activo similar	Valor de libros correspondiente al activo cedido. Sin 16.23, E50.56 embargo, el valor razonable de mercado del activo recibido podría ser menor que el del entregado. En ese caso, se disminuye el valor del activo dado de baja y se asigna al nuevo bien el importe reducido.
Cost of an investment	costo de una inversión	El costo incluye comisiones de compra, tasas, 25.15, 25.16 derechos y gastos bancarios.
		Si una inversión se adquiere total o parcialmente mediante la emisión de acciones u otros títulos, el costo de adquisición es el valor de mercado de los títulos emitidos y no su valor nominal o a la par.
Cost of conversion	costo de transformación	Costos directamente relacionados con las unidades 2.10 de producción, tal como mano de obra directa junto con una asignación sistemática de los cargos fijos y variables de producción en los que se incurren para transformar los materiales en productos terminados.

Cost of inventories	costo de bienes de cambio	Todos los costos de compra, producción y otros efectuados para disponer de los bienes de cambio en su ubicación y condición actual.	2.7
Cost of purchase	costo de compra	El total del precio de compra, derechos de importación y otros impuestos (que la empresa no pueda recuperar posteriormente de las autoridades fiscales), gastos de transporte, manejo y otros costos directamente atribuíbles a la compra del bien. Los descuentos comerciales, rebajas y otros conceptos similares se deducen al determinar los costos de la compra.	2.8
Cost plus contract	contrato de costo más adicional	Contrato de construcción en el cuál se reembolsan al contratista los costos permitidos o definidos de alguna otra forma más un porcentaje de los mismos o una suma fija.	11.3
Cost plus method	método de costo más margen	Método de precios que busca agregar un margen adecuado sobre el costo obtenido del proveedor.	24.15
Credit risk	riesgo crediticio	Riesgo de que una parte de un instrumento financiero no cancele su obligación, causando una pérdida financiera a la otra parte	32.43(b)
Currency risk	riesgo monetario	Riesgo de precio. Riesgo de que el valor de un instrumento financiero fluctúe debido a variaciones en los tipos de cambio de monedas extranjeras.	32.43(a) (i)
Current assets	activos corrientes	Activos que serán realizados en el futuro cercano.	13.5, 13.13
		Entre las partidas que se incluyen en los activos corrientes encontramos:	
		(a) dinero y saldos bancarios disponibles para las operaciones corrientes. El dinero o los saldos bancarios cuyo uso esté sujeto a restricciones se incluye como activo corriente sólo si la duración de la restricción se limita al término de una obligación que ha sido clasificada como pasivo corriente, o si ésta concluye dentro del año;	1
		(b) valores mobiliarios que no se pretende conservar y que son fácilmente realizables;	
		(c) créditos comerciales y otras cuentas a cobrar que se espera realizar dentro del año de la fecha del balance. Puede incluirse la totalidad de los créditos comerciales en los activos corrientes, siempre que se desglose la información sobre la suma que no se espera cobrar dentro del año;	
		(d) bienes de cambio (existencias?);	

		(e) anticipos pagados por la compra de activos corrientes; y	
		(f) pagos anticipados de gastos que se espera consumir dentro del año de la fecha del balance.	
Current cost	valor corriente	Suma de dinero o fondos equivalentes que sería necesario pagar a la fecha para adquirir el mismo activo u otro equivalente.	F100(b)
		Suma no descontada de dinero o fondos equivalentes que se requeriría a la fecha para cancelar una obligación.	
Current cost approach	enfoque del valor corriente	En general, los métodos que usan el costo de reposición como base primaria de medición. Sin embargo, si el costo de reposición es superior al valor neto de realización y al valor presente, es habitual tomar como base de medición el mayor valor entre valor neto de realización y valor presente.	15.12
Current investment	inversión corriente	Inversión que por su naturaleza es fácilmente realizable y que se pretende conservar por menos de un año.	25.4
Current liabilities	pasivos	Pasivos que serán liquidados en el futuro cercano.	13.5, 13.15,
	corrientes	Entre las partidas incluídas como pasivos corrientes están las obligaciones a pagar a la vista y las porciones cuya liquidación se espera efectuar dentro de un año de la fecha del balance de las siguientes obligaciones:	13.16
		(a) préstamos bancarios y otros préstamos. Si un préstamo es reembolsable según un cronograma de pagos acordado con el acreedor, podrá clasificarse de acuerdo al mismo, no obstante el derecho del acreedor de demandar el pago corriente;	
		(b) la porción corriente de pasivos a largo plazo, a menos que la empresa intente refinanciar la obligación a largo plazo y exista razonable seguridad de que estará en condiciones de hacerlo;	
		(c) compromisos comerciales y gastos devengados;	
		(d) provisiones para impuestos a pagar;	
1		(e) dividendos a pagar;	
		(f) ingresos diferidos y adelantos de clientes; y	
		(g) previsiones para contingencias.	

Currrent service	costo corriente	Costo para la empresa bajo un plan de beneficios de	19.5
cost	del servicio (de pensiones de retiro)	retiro, por los servicios prestados en el período corriente por los empleados participantes.	
Curtailment	reducción	Ocurre cuando se produce una reducción significativa en el número de empreados protegidos por un plan de beneficios de retiro, o cuando un elemento de servicio futuro para los empleados existentes, no se mantendrá para futuros beneficios.	19 34
Date of acquisition	fecha de adquisición	Fecha en la que se transfiere efectivamente al adquirente el control sobre los activos y operaciones de la empresa adquirida	22.9
Dealing securities	valores negociables	Valores con cotización que se adquieren y conservan con la intención de revenderlos en el corto plazo.	30.25
Defined benefit plans	planes de prestaciones definidas	Planes de beneficios jubilatorios en los que las sumas a pagar como pensiones se calculan mediante una fórmula que generalmente se basa en la remuneración de los empleados y/o los años de servicio.	19.5, 26.8
Defined contribution plans	planes de contribuciones definidas	Planes de beneficios jubilatorios bajo los cuáles las sumas a pagar como pensiones se calculan mediante contribuciones efectuadas a un fondo y a los beneficios obtenidos de su inversión.	19.5, 26.8
Depreciable amount	monto amortizable	Costo de un activo, u otro valor sustitutivo del costo en los estados financieros, menos su valor recuperable al término de su vida útil.	4.4, 16.7, E50.11
Depreciable assets	activos	Activos que:	4.4
	amortizables	(a) se espera utilizar durante más de un período contable;	
		(b) tienen una vida útil limitada; y	
		(c) se conservan en la empresa para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para su alquiler a terceros, o para fines administrativos.	
Depreciation	depreciación	La asignación sistemática del valor amortizable de un activo durante su vida útil.	4.4. 16.7
Derivative financial instruments	instrumento financiero derivado	Instrumentos financieros, tales como opciones financieras, futuros y pases, swaps monetarios y financieros, que crean derechos y obligaciones por los que transfieren entre sus partes uno o más de	32.9, 32.10

		los riesgos financieros inherentes a un instrumento financiero primario subyacente. Los instrumentos secundarios (derivados?) no resultan, en principio, en una transferencia del instrumento financiero primario subyacente y tal transferencia tampoco ocurre necesariamente al vencimiento del contrato.
Development	desarrollo	Aplicación de los halllazgos de una investigación u 9.6 otro conocimiento a un plan o diseño para la producción de nuevos materiales, o mejoras sustanciales en materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios, antes de comenzar su producción o uso comercial.
Development costs	costos de desarrollo	Todos los costos que son directamente atribuíbles a 9.11 actividades de desarrollo, o que puedan asignarse sobre bases razonables a tales actividades.
Diluted earnings per share	Utilidad diluída por acción	Monto de los beneficios netos por el período E 52.5 atribuible a cada acción ordinaria en circulación durante todo o parte del período, y para cada acción adicional que podría llegar a circular asumiendo la conversión de todas las potenciales o futuras acciones ordinarias pendientes en acciones ordinarias durante el período.
Dilutive potential ordinary share	Licuamiento potencial de acciones ordinarias	Acciones ordinarias potenciales o futuras que E 52.42 podrían resultar en una reducción en la ganancia por acción cuando son convertidas en acciones ordinarias.
Direct method of reporting cash flows from operating activities	Método directo del informe de flujo de fondos de actividades operativas	Método que expone las principales clases de 7.18 ingresos y pagos.
Discontinued operation	Operaciones discontinuadas	Venta o abandono de una operación que representa 8.6 una línea principal de negocio separada en una empresa, de la cual pueden distinguirse física, operativa y financieramente y para informes contables los activos, las ganancias o las pérdidas netas y las actividades.
Dividends	Dividendos	Distribuciones de ganancias a los accionistas en 18.5 proporción a su tenencia de determinada clase de capital.
Equity	Patrimonio neto	El derecho de los propietarios sobre los activos F 49 después de deducir todos los compromisos.
Equity instrument	Instrumento de patrimonio neto	Todo contrato que evidencie un derecho sobre los 32.5 activos de una empresa, después de deducir todos E 52.8 sus pasivos
Equity method	Método de la	Método de registración por el cual la inversión (una 28.3

	participación	participación en una entidad controlada conjuntamente) inicialmente se registra al costo y se ajusta posteriormente después por el cambio que la adquisición produce en la participación del inversor (coparticipe) en el patrimonio de la sociedad en que se invierte (entidad controlada conjuntamente). El estado de resultados refleja la proporción que corresponde al inversor (coparticipe) en los resultados de las operaciones de la sociedad en que ha invertido (entidad controlada conjuntamente).	31.2
Events ocurring after the balance sheet date	Hechos posteriores al cierre	Aquellos hechos, tanto favorables como desfavorables, que ocurren entre la fecha de los estados contables y la fecha en que se autoriza su publicación. Pueden observarse dos tipos de hechos: a) los que proveen mayor evidencia de condiciones existentes a la fecha de los estados contables. b) los que representan condiciones que son posteriores a la fecha de balance.	10.3
Exchange difference	Diferencia de cambio	Diferencia que resulta de informar en la moneda local de información la misma cantidad de unidades de una moneda extranjera a una diferente tasa de cambio.	21.7
Expenses	Gastos	Disminución en los beneficios económicos durante el período contable en la forma de salidas o disminuciones de activos, o incremento de pasivos que resultan en una disminución en el patrimonio neto, que no corresponde a retiros o distribuciones a los propietarios.	F 70
Finance lease	Arrendamiento financiero	Arrendamiento que transfiere substancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de un activo. El título puede o no ser transferido.	17.3
Expierence adjustments	Ajuste por experiencia	Ajustes provenientes de diferencias entre los supuestos actuariales previos sobre hechos futuros y lo efectivamente ocurrido.	19.5
Extraordinary items	Partidas extraordinarias	Ingresos o gastos provenientes de hechos o transacciones que son claramente diferentes de las actividades ordinarias de la empresa y por lo tanto no se espera que vuelvan a ocurrir frecuente o regularmente.	8.6
Fair value	Valor razonable	Monto por el cual un activo puede ser intercambiado o un pasivo cancelado entre partes independientes, bien informadas e interesadas.	

FIFO	(PEPS) Primero entrado, primero salido	El supuesto de que las partidas de existencias compradas en primer lugar se venden en primer término, y consecuentemente, las que permanecen en la existencia al final del período son compradas o producidas más recientemente.	2.22
Financial asset	Activo financiero	Cualquier activo que es: a) efectivo b) un derecho contractual para recibir efectivo u otro activo financiero de otra empresa c) un derecho contractual para intercambiar instrumentos financieros con otra empresa bajo condiciones potencialmente favorables; o d) instrumentos de patrimonio de otra empresa	32.5
Financial instrument	Instrumentos financieros	Cualquier contrato que origina un activo financiero de una empresa y un pasivo financiero o instrumento de patrimonio otra empresa.	32.5 E 52.8
Financial liability	Pasivo financiero	Cualquier pasivo que es una obligación contractual: a) de entregar dinero efectivo u otro activo financiero a otra empresa; ó b) de intercambiar instrumentos financieros con otra empresa bajo condiciones que son potencialmente desfavorables.	32.5
Financial statements	Estados contables	El término abarca el estado de situación patrimonial, el estado de resultados o de ingresos y gastos, el estado de flujo de fondos, las notas y otros estados e informes que forman parte de los estados contables.	
Financing activities	Actividades financieras	Actividades que modifican el tamaño y composición del capital accionario y los prestamos de la empresa.	7.6
Fixed price contract	Contrato de precio fijo	Contrato en el que el contratante acuerda un precio fijo por contrato, o una tasa fija por unidad de producción, que en algunos casos está sujeto a cláusulas que fijan escalas de costos.	
Fixed production overheads	(Carga fabril) Gastos de producción fijo	Aquellos costos indirectos de producción que permanecen relativamente constantes independientemente del volumen de producción, tales como las depreciaciones, el mantenimiento de los edificios y de la planta y equipos, y el costo de la dirección y administración de la planta.	
Foreign currency	Moneda extranjera	Una moneda diferente de la moneda utilizada para los informes de una empresa.	21.7
Foreign currency transaction	Transacciones en moneda extranjera	Una transacción denominada en, o que requiere ser cancelada en una moneda extranjera.	21.8
Foreign entity	Entidad extranjera	Operación extranjera cuyas actividades no integran las de la empresa informante.	21.7

		وينورون بورون وينشر وينطق بالإستان ويولون ويرون والمناف والمنا	
Foreign operation	Operación extranjera	Subsidiaria, asociada, emprendimiento conjunto o sucursal de la empresa que informa. cuyas actividades están establecidas, basadas o conducidas en un país distinto al país de la empresa informante.	21.7
Forgivable loans	Préstamos condonables	Préstamos en los que el prestamista se compromete a condonar el pago si se cumplen ciertas condiciones prescritas.	20.3
Fundamental errors	Errores fundamentales	Errores descubiertos en el período corriente que son de tal significación que los estados financieros de uno o más períodos anteriores no pueden seguir considerándose fidedignos a la fecha de su emisión.	8.6
Funding	Provisiones a un fondo.	Transferencia de activos a una entidad (el fondo) separada de la empresa para hacer frente a obligaciones futuras para el pago de beneficios de retiro.	
Future economic benefit	Beneficio económico futuro	F	F 53
Gains	Ganancias	Incremento en los beneficios económicos que, como tal, no difiere de los ingresos en su naturaleza.	F 75
General purchasing power approach		Reexpresión de algunas o todas las partidas de los estados contables por cambios en el nivel general de precios.	
Geographical segments	Segmentos geográficos	Componentes individualizables de una empresa que desarrolla operaciones en algunos países o grupos de países dentro de áreas geográficas particulares, determinados según las circunstancias particulares de la empresa.	
Going concern	Empresa en marcha	Normalmente se considera a la empresa como un emprendimiento en marcha, es decir, como continuando su operatoria durante el futuro previsible. Se asume que la empresa no tiene la intención ni la necesidad de liquidarse ni de restringir significativamente la escala de sus operaciones.	F 23
Goodwill	Llave de negocio	Cualquier exceso del costo de adquisición sobre la participación del adquirente en el valor razonable de mercado de los activos identificables y pasivos adquiridos, a la fecha de la operación de	•

		In A constant to	
		intercambio.	
Government	Gobierno	Gobierno, agencias gubernamentalesobierno y organismos similares locales, nacionales o internacionales.	20.3
Government assistance	Subsidio del gobierno	Acción del gobierno destinada a otorgar un beneficio económico específico a una empresa o grupo de empresas que encuadren dentro de ciertos criterios.	20.3
Government grants	Subvención del gobierno	Subvención del gobierno en la forma de transferencia de recursos a una empresa en retribución por el cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con la actividad de la empresa. Se excluyen las formas de asistencia gubernamental que no puedan valuarse razonablemente y las operaciones con el gobierno que no puedan diferenciarse de la normal operatoria comercial de la empresa.	20.3
Grants related to assets	Subvenciones relacionadas con activos	Subvenciones gubernamentales cuya principal condición es que la empresa postulante deberá comprar, construir o adquirir activos fijos. También pueden agregarse otras condiciones que limiten el tipo o ubicación de los activos y los plazos para su compra o conservación.	20.3
Grants related to income	Subvenciones relacionadas con ingresos	Subvenciones gubernamentales que no sean las relacionadas con activos.	20.3
Gross investment in the lease	Inversión bruta en un arrendamiento	Sumatoria de los pagos mínimos por arrendamiento financiero para el locador y del valor residual no garantizado.	17.3
Group	Grupo	Casa matriz y todas sus subsidiarias.	27.6
Hedge accounting	Contabilidad de cubrimiento o cobertura	El proceso de aparear el momento de reconocimiento de cambios en el valor de mercado de un instrumento financiero en el Estado de Resultados con el reconocimiento de cambios equivalentes pero de signo contrario en el valor de mercado de una posición expuesta particular.	
Hedging	Cubrimiento o Cobertura	Reducción o eliminación de los efectos del riesgo de mercado, de tasa de interés o monetario que pueden presentarse en cierta medida en un instrumento financiero.	
Historical cost	Costo histórico	Los activos se registran al monto de efectivo o equivalente de efectivo pagado o al valor razonable de mercado necesario para obtenerlos en el momento de su incorporación. Los pasivos se registran al valor de los productos recibidos a cambio de la obligación, o en algunas circunstancias (por ejemplo impuesto a las ganancias), a los	

		montos do efectivo e equivalente de efectivo esse	······································
		montos de efectivo o equivalente de efectivo que se espera pagar para cancelar el pasivo en el curso normal de negocios.	
Hyperinflation	Hiperinflación	Se exterioriza a través de ciertas características del medio económico de un país que incluyen, pero no se limitan a, las siguientes: a) la población en general prefiere conservar su riqueza en activos no monetarios o en una moneda extranjera relativamente estable. Las cantidades disponibles en moneda local son invertidas inmediatamente para mantener el poder adquisitivo de la misma. b) la población en general no considera las cantidades monetarias en términos de moneda local sino en términos de una divisa extranjera relativamente estable. Los precios pueden ser expresados en esa otra moneda. c) las compras y ventas a crédito tienen lugar a precios que compensan la pérdida de poder adquisitivo esperado durante el plazo del crédito, incluso si éste es corto. d) las tasas de interés, salarios y precios se acoplan a un índice de precios: y e) la tasa de inflación acumulada durante tres años se aproxima, o excede, el 100%.	29.3
impairment	Reducción	Cuando el valor recuperable disminuye por debajo del valor neto de libros.	16.56 E 50.102 (9.25) (22.47)
Imputed rate of interest	Tasa de interés imputada	La más claramente determinable entre:	18.11
Inception of a	Inicio de un	 a) la tasa predominante para un instrumento similar de un emisor con calificación crediticia similar; o b) una tasa de interés que iguala el monto nominal del instrumento al precio de venta corriente efectivo de los bienes o servicios. La fecha anterior de un acuerdo de arrendamiento o 	17 3
lease	arrendamiento	de un compromiso de las partes para establecer las claúsulas principales del arrendamiento.	11.0
Income	Ingreso	Aumento de los beneficios económicos durante el ejercicio contable en la forma de entradas o aumentos de activos o de disminuciones de pasivos que resultan en aumentos del patrimonio neto, salvo las provenientes de aportes de los propietarios.	F 70
incremental borrowing rate of interest (lesee's)	Tasa de interés diferencial de préstamo (del arrendatario)	Tasa de interés que un arrendatario debería pagar por un alquiler similar o, si no ella pudiera determinarse, la tasa requerida para que, al inicio del alquiler, el arrendatario obtuviera un préstamo por un plazo similar, y con una protección similar, para adquirir el activo.	17.3

Indirect method of reporting cash flows from operating activities	Método indirecto para exponer los flujos de fondos provenientes de actividades operativas	Bajo este método, las ganancias o pérdidas netas se ajustan por los efectos de las transacciones de naturaleza no monetaria, por los diferimientos o devengamientos relacionados con pagos o cobros en efectivo por operaciones pasadas o futuras, y por las partidas de ingresos o gastos asociadas con la inversión o financiación de flujos de fondos.	7.18
industry segments	Segmentos de actividad	Componentes identificables de una empresa que se ocupen de proveer un producto o servicio diferente, o un grupo diferente de productos o servicios relacionados principalmente a clientes fuera de la empresa.	14.5
Intangible assets	Activos intangibles	Activos identificables, no monetarios sin entidad física que: a) son controlados por una empresa para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, para el alquiler a terceros, o para fines administrativos; y b) se espera utilizarlos durante más de un período.	E 50.11
Intercompany balances or transactions	Saldos o transacciones entre compañías	Saldos o transacciones entre: a) una casa matriz y sus subsidiarias; y b) una subsidiaria y su casa matriz u otras subsidiarias del el grupo.	5.12
Interest rate implicit in a lease	Tasa de interés implícita en un arrendamiento	La tasa de descuento que, al inicio del arrendamiento permite igualar el valor presente agregado de: a) los pagos mínimos de alquiler, desde el punto de vista del locador; y	
		b) el valor residual sin garantía con el valor corriente del activo arrendado, neto de cualquier subvención y crédito de impuesto a recibir por el locador.	17.3
Interest rate risk	Riesgo de tasa de interés	Es un riesgo de precio. El riesgo de que el valor de un instrumento financiero, fluctúe debido a cambios en las tasas de interés de mercado	32.43
Inventories	Existencias	Activos:	2.4 2.5
		 a) mantenidos para la venta en el curso ordinario de los negocios b) que se encuentran en proceso de producción para dicha venta; o c) en la forma de materiales o suministros a ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios. Las existencias abarcan bienes adquiridos o mantenidos para reventa incluyendo, por ejemplo, mercadería adquirida por un minorista y mantenida 	

r			
		para reventa, o terrenos y otras propiedades mantenidas para reventa. Las existencias además incluyen productos terminados, o en proceso de producción por la empresa así como materiales y suministros que han de usarse en el proceso de producción. En el caso de un proveedor de servicios, las existencias incluyen los costos del servicio cuando la empresa todavía no ha reconocido el ingreso relacionado.	
Investing activities	Actividades de inversión	Adquisición y venta de activos no corrientes y otras inversiones no incluidas en equivalentes de efectivo.	7.6
Investment	Inversión	Activo mantenido por una empresa para incrementar la riqueza a través de rentas (tales como intereses, regalías, dividendos y alquileres), para incrementar el capital o para producir otros beneficios para la empresa inversora tales como los provenientes de relaciones comerciales.	25.4
investment property	Inversión en propiedades	Inversión en terrenos o edificios que no son destinados para ser ocupados o utilizados en las operaciones de la empresa inversora o de otra empresa del mismo grupo.	25.4
investment securitites	Inversiones en valores	Valores adquiridos y mantenidos para obtener un rendimiento o con propósitos de incrementar el capital, que usualmente se mantienen hasta su vencimiento.	30.25
Investor in a joint venture	Inversor en un emprendimiento conjunto	Una de las partes del emprendimiento conjunto que no tiene control sobre el mismo.	31.2
Joint control	Control conjunto	Acuerdo contractual convenido de control compartido sobre una actividad económica.	31.2
Joint venture	Emprendimiento conjunto	Acuerdo contractual por el cual dos o más partes emprenden una actividad económica que está sujeta a control conjunto.	31.2
Jointly controlled entity	Entidad controlada conjuntamente		31.19
Lease	Arrendamiento	Acuerdo por el cual el locador concede al locatario el derecho de usar un activo por un período de tiempo convenido a cambio del pago de una renta (alquiler).	
Lease term	Plazo de arrendamiento	Período no cancelable por el que el locatario ha contratado alquilar el activo más cualquier otro	

		plazo adicional por el que el arrendatario tiene la opción de continuar el arrendamiento del activo, con o sin pago adicional, siempre que sea razonablemente probable al comienzo del arrendamiento que ejercerá dicha opción.	
Legal merger	Fusión legal	Por lo general una fusión entre dos compañías en que tanto: los activos y pasivos de una compañía son transferidos a la otra compañía y la primera compañía es disuelta; o los activos y pasivos de ambas compañías son transferidos a una nueva compañía y ambas compañías originales son disueltas.	22.6
Liability	Pasivo	Obligación presente de una empresa surgida de hechos pasados, cuya cancelación habrá de resultar en una salida de recursos que representan beneficios económicos.	F.19 b)
LIFO	UEPS. Último entrado, primero salido	Presunción de que las partidas de existencia que fueron adquiridas o producidas en último término son vendidas primero, y consecuentemente, de que las partidas mantenidas en existencia al final del período son aquellas adquiridas o producidas primero.	22.4
Liquidity	Liquidez	Disponibilidad de suficientes fondos para cubrir retiros de depósitos y otros compromisos financieros cuando éstos vencen.	
Liquidity (enterprise´s)	Liquidez empresarial	Habilidad empresarial para desarrollar las actividades diarias sin enfrentar dificultades financieras.	13.4
Liquidity risk	Riesgo de liquidez	Riesgo de que una empresa enfrente dificultades para obtener fondos para cubrir compromisos asociados con instrumentos financieros. El riesgo de liquidez puede resultar de la incapacidad para vender rapidamente un activo financiero a un valor cercano a su valor corriente.	32.43 (c)
Long term investment	Inversión a largo plazo	Cualquier inversión que no sea corriente.	25.4
Losses	Pérdidas	Disminuciones en los beneficios económicos que, como tales, no son diferentes en naturaleza de otros gastos.	F.79
Market risk	Riesgo de mercado	Es un riesgo de precio. El riesgo de que el valor de un instrumento financiero fluctue como resultado de cambios en los precios de mercado, ya sea que aquellos cambios sean causados por factores específicos del valor bursátil individual del valor, o de su emisor o por factores que afecten a todos los valores negociados en el mercado.	32.43

Market value	Valor de mercado	Monto a obtener de la venta, o a pagar por la adquisición de un instrumento (financiero) en un mercado activo.	
Marketable	Comecializable	Existe un mercado activo en el cual se encuentra disponible un valor de mercado (o algún indicador que permite calcular un valor de mercado).	25.4
Master netting arrangement	Convenio general de cancelación neta	Convenio que proporciona a una empresa que asume un número de transacciones de instrumentos financieros una sola contraparte para realizar una única cancelación neta de todos los instrumentos financieros cubiertos por el acuerdo en el caso de falta de pago o conclusión de cualquier contrato	32.41
Matching of costs with revenues	Apareamiento de costos con ingresos	Los gastos son reconocidos en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la ganancia obtenida de las partidas específicas de ingreso. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de ingresos y gastos que provienen directa y conjuntamente de las mismas transacciones o de otros hechos. No obstante, la aplicación del concepto de apareamiento no permite reconocer en el estado de situación patrimonial partidas que no cumplan con la definición de activos o pasivos.	F 95
Materiality	Significati-vidad	Una información es significativa si su omisión o presentación errónea puede afectar decisiones económicas de los usuarios tomadas sobre la base de los estados contables.	F 30
Measurement	Medición	Proceso que determina las sumas a las cuales deben reconocerse y exponerse las partidas en el estado de situación patrimonial y en el estado de resultados	:
Minimun lease payments	Pagos mínimos de arrendamiento	Pagos durante el plazo de arrendamiento que el arrendatario está (o puede estar) obligado a realizar (excluyendo los costos por servicios e impuestos a ser pagados por el arrendador y reembolsados al mismo) junto con: a) en el caso del arrendatario, cualquiera de los importes garantizados por éste o por una parte relacionada con él, o b) en el caso del arrendador, cualquier valor residual garantizado a éste tanto por: l) el arrendatario ll) cualquier parte relacionada con el arrendatario: o lll) una tercera parte independiente financieramente capaz de cumplir tal garantía. Sin embargo, si el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea sustancialmente menor que el valor corriente del mismo en el momento de ejercer la opción y, al comienzo del contrato, es razonablemente probable	

Minority interest	Interés minoritario	que la opción ha de ser ejercida, los pagos mínimos de arrendamiento comprenden el arrendamiento mínimo a pagar en el plazo del mismo y el pago requerido para ejercer esta opción de compra. Aquella parte de los resultados netos de las operaciones y de los activos netos de una	
	, , , , , , , , , , , , , , , , , , ,	subsidiaria atribuible a intereses que no pertenecen, directa o indirectamente a través de subsidiarias, a la casa matriz.	
Monetary items (monetary financial assets and financial liabilities (monetary financial instru- ments))	Partidas monetarias (activos financieros monetarios y pasivos financieros [instrumentos financieros monetarios])	Dinero mantenido y activos (activos financieros) y pasivos (pasivos financieros) a ser cobrados o pagados en montos fijos o determinables de dinero.	
Negative goodwill	Llave de negocio negativa	Cualquier exceso (remanente) a la fecha de la transacción de intercambio, de la participación del adquirente en los valores corrientes de activos identificables y pasivos por sobre el costo de adquisición.	22.51
Net assets available for benefits	Activos netos disponibles para el pago de prestaciones	Activos del plan menos las obligaciones del mismo diferentes del valor actuarial presente de las prestaciones comprometidas.	
Net cash investment	Inversión líquida neta	Saldo de los cobros y pagos en relación con el arrendamiento, excluyendo los relativos al seguro, mantenimiento y costos similares cargables al arrendatario. Los pagos incluyen los efectuados para adquirir el activo, impuestos, intereses y amortización de capital principal si se ha recurrido a la financiación de terceros. Entre los ingresos, se incluyen las cuotas de arrendamiento, lo recibido en concepto de valor residual, subvenciones, créditos fiscales y otros ahorros impositivos o reembolsos surgidos del alquiler.	
Net current asset	Activos netos corrientes	Exceso de activos corrientes sobre pasivos corrientes.	13.3
Net investment in a foreign entity	Inversión neta en una entidad extranjera	Participación de la empresa informante en los activos netos de la entidad extranjera.	21.7
Net investment in a lease		Inversión bruta en el arrendamiento menos el beneficio financiero no devengado.	17.3
Net profit or loss	Ganancia o	Consta de los siguientes componentes:	8.10

	pérdida neta		
		 a) ganancia o pérdida proveniente de actividades ordinarias; y b) partidas extraordinarias. 	
Net profit or loss for the period attribuible to ordinary shares	Ganancia o pérdida neta del período atribuible a acciones ordinarias	Para el cálculo de las ganancias básicas por acción, la ganancia o pérdida neta del período después de deducir todo derecho que no provenga de los accionistas ordinarios.	
		Para el cálculo de las utilidades netas por acción, la ganancia neta atribuible a los accionistas ordinarios según del cálculo anterior ajustada por el efecto después de impuestos sobre la ganancia neta atribuible a los accionistas ordinarios de: a) Los dividendos reconocidos en el período para las acciones ordinarias potenciales cuando tales dividendos hayan sido deducidos para calcular la ganancia neta atribuible a los accionistas ordinarios; b) el interés reconocido para las acciones ordinarias potenciales; y c) cualquier otro cambio en ingresos o gastos que resultaría de la conversión de las acciones ordinarias potenciales.	
Net realizable value	Valor neto de realización	Precio de venta estimado en el curso ordinario de los negocios, menos los costos estimados de acabado y todos los gastos necesarios para poder efectuar la venta.	
Non-cancellable lease	Arrendamiento no cancelable	Arrendamiento que sólo es cancelable:	17.3
		 a) si ocurre alguna contingencia remota, b) con el permiso del locador, c) si el locatario comienza un nuevo alquiler, para el mismo activo u otro equivalente, con el mismo locador, o 	
		 d) pagando al locador una cantidad adicional tal que, al comienzo del contrato, hace presumir razonablemente la continuación del alquiler. 	
Normal capacity of production facilities	Capacidad normal (de los medios) de producción	Producción que se espera alcanzar en promedio a lo largo de un número de períodos o temporadas bajo circunstancias normales, tomando en cuenta la pérdida de capacidad resultante del mantenimiento planificado.	2.11
Obligation	Obligación	Obligación o responsabilidad para actuar o desempeñarse de una determinada manera. Las Obligaciones pueden ser legalmente exigidas como consecuencia de un contrato obligatorio o de un requerimiento estatutario. Las obligaciones además surgen de la práctica normal del negocioy las costumbres y el deseo de mantener buenas relaciones o de actuar de una manera equitativa.	

Offsetting	Compensación	Ver derecho legal de compensación	
Operating activities	Actividades operativas	Son las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos de la empresa, así como otras actividades que no pueden ser calificadas como de inversión o financiación.	7.6
Operating cycle	Ciclo operativo	Tiempo promedio que transcurre entre la adquisición de materiales que entran al proceso operativo y la realización final de efectivo (cobranza).	13.5
Operating lease	Arrendamiento operativo	Arrendamiento que no sea arrendamiento financiero.	17.3
Ordinary activities	Actividades ordinarias	Aquellas actividades desarrolladas por una empresa como parte de sus negocios ordinarios y cualquier otra actividad relacionada, emprendida para promover dichas actividades o surgida de su realización.	8.6
Ordinary share	Acción ordinaria	Instrumento de patrimonio neto que está subordinado a todos los otros instrumentos de patrimonio neto y cuya emisión no depende de eventos futuros.	E 52.5
Parent	Matriz	Empresa que tiene una o más subsidiarias.	22.9 27.6
Participants	Participantes	Son los miembros de un plan de pensiones por jubilación y aquellas otras personas que tienen derecho a prestaciones en virtud de las condiciones del plan.	26.8
Past service cost		Costo para una empresa dentro de un plan de jubilación por servicios prestados por los empleados en períodos anteriores resultante de: a) la introducción de un plan de pensiones por jubilación o b) las modificaciones introducidas a dicho plan.	
Percentage of completion method	Método del porcentaje complementa- miento o del grado de avance	Método por el que un contrato de ingreso se aparea con los costos incurridos hasta la etapa de avance alcanzada de manera tal que permita exteriorizar los ingresos, gastos y ganancias que pueden ser atribuidas a la porción de trabajo completado.	
Permanent differences	Diferencias permanentes	Son las existentes entre la base imponible a efectos de impuesto a las ganancias y los beneficios contables del ejercicio que se originan en el período actual y que no se revierten en períodos subsiguientes.	
Present value	Valor presente	Estimación corriente del valor actual descontado de los futuros flujos de efectivo en el curso ordinario de los negocios.	

Potential ordinary share	Acción ordinaria potencial	Instrumento financiero u otro contrato que puede otorgar a sus tenedores derecho a obtener acciones ordinarias.	E 52.5
Price risk	Riesgo de precio	Hay tres tipos de riesgo de precio: riesgo monetario, riesgo de tasa de interés y riesgo de mercado. El término "riesgo de precio" involucra no solo el potencial por pérdidas sino también el potencial por ganancias.	32.43 (a)
Primary financial instruments	Instrumentos financieros primarios	Instrumentos financieros tales como cuentas por cobrar, cuentas a pagar y acciones, que no son instrumentos financieros derivados.	32.9
Profit	Ganancia	Monto residual que queda después de deducir de los ingresos los gastos (incluyendo los ajustes por mantenimiento de capital cuando ello fuera pertinente). Cualquier suma por encima de lo necesario para mantener el capital al inicio del período se considera ganancia.	
Projected benefit valuation methods	Métodos de valuación de las prestaciones proyectadas	Métodos actuariales de valuación que determinan el costo de otorgar prestaciones por jubilación sobre la base de los servicios prestados y a prestar por parte de los empleados a la fecha de valuación actuarial.	
Property, plant	Propiedad planta	Activos tangibles que:	16.7
and equipment	y equipo	(a) posee una empresa para su uso en la producción o prestación de bienes o servicios, para alquilarlos o con propósitos administrativos; y	
		(b) se espera utilizar durante más de un periodo.	:
Proportionate consolidation	Consolidación proporcional	Es un método de contabilidad e información en virtud del cual cada copartícipe integra su porción de activos, pasivos, ingresos y gastos en la entidad controlada conjuntamente, combinándolos tínea por línea dentro de las mismas partidas de sus estados financieros, o bien informando sobre ellos en partidas separadas.	31.2
			8.45
Prospective application	Aplicación prospectiva	Aplicación de una nueva política contable a los eventos y transacciones ocurridos después de la fecha del cambio.	 F64
Provision	Provisión	Obligación actual cuyo monto tiene que ser estimado pero que satisface el resto de la definición de un pasivo.	
Prudence	Prudencia	Precaución con que debe actuarse al realizar los juicios necesarios para hacer las estimaciones	F37

		requeridas bajo condiciones de incertidumbre; de tal manera que los activos o los ingresos no se sobrevalúen y los pasivos o los gastos no se subvalúen.	
Realisable value	Valor de realización	Cantidad de efectivo, o su equivalente, que podría ser obtenida en el momento actual por la venta no forzada de un activo.	F100 (c)
Recognition	Reconocimiento	Proceso de incorporación, en el Estado de Situación Patrimonial o en el Estado de Resultados, de una partida que cumple la definición de un elemento. satisfaciendo además los siguientes criterios de reconocimiento: a) es probable que cualquier beneficio económico futuro asociado con la partida llegue o salga de la empresa; y b) la partida tenga un costo o valor que pueda ser medido con confiabilidad.	F82 F83
Recoverable amount	Valor recuperable	Parte del activo que la empresa espera recuperar por medio de su uso futuro, incluyendo el valor residual procedente de su venta.	16.7 E50.11
Related parties	Partes vinculadas	Las partes se consideran vinculadas si una de ellas tiene la posibildad de ejercer el control sobre la otra, o de ejercer influencia significativa sobre ella al tomar sus decisiones financieras u operativas.	24.5
Related party transaction	Transacción entre partes vinculadas	Transferencia de recursos u obligaciones entre partes vinculadas, con independencia de que se cargue o no un precio.	24.5
Relevance	Relevancia	La información posee la cualidad de la relevancia cuando ejerce influencia sobre las decisiones económicas de los que la utilizan, ayudándoles a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente.	F26
Reliability	Confiabilidad	La información posee la cualidad de confiablidad cuando está libre de error significativo y sesgo, y los usuarios pueden confiar que representa en forma fiel aquello que pretende representar o que podría esperarse razonablemente que represente.	F31
			15.13

Replacement cost of an asset	Costo de reposición de un activo	Es el normalmente determinado a partir del costo actual de adquisición de un activo similar, nuevo o usado, o de una capacidad productiva o potencial de servicios equivalente.	
Reporting currency	Moneda de nformación	Moneda utilizada para la presentación de los estados financieros.	21.7
Reporting enterprise	Empresa informante	Empresa para la cual existen usuarios que confían en los estados financieros como su principal fuente de información acerca de la entidad.	F8
Research	Investigación	Estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.	9.6
Residual value	Valor residual	Importe neto del activo que una empresa espera obtener de un activo al final de su vida útil, después de haber deducido tos costos esperados procedentes de su liquidación.	16.7 E50.11
Retirement benefit plans	Planes de seguro de retiro	Planes mediante los cuales una empresa suministra beneficios a los empleados en el momento de terminar su servicio o después (ya sea en la forma de un ingreso periódico o como un pago único), siempre que tales beneficios, o las contribuciones patronales para ellos, puedan ser determinados o estimados con anterioridad a la jubilación, partiendo de las cláusulas de un documento o de las prácticas del empleador.	19.5 26.8
Retrospective application	Aplicación retroactiva	Aplicación de una nueva política contable a los eventos y transacciones ya ocurridos como si la nueva política contable hubiera sido siempre utilizada.	8 45
Revaluation	Revalúo	Nueva valuación contable de activos y pasivos.	F81
Revalued amount of an asset	Valor revaluado de un activo	Valor justo de un activo a la fecha de una revaluación, menos las depreciaciones acumuladas posteriores.	16.30
Revenue	Ingreso	Es el incremento bruto de los beneficios económicos provenientes de las actividades ordinarias de la empresa durante el período que originan incrementos del patrimonio y que no provienen de aportes de los propietarios.	18.7

			22.13
Reverse acquisition	Adquisición simultánea	Adquisición en la cual una empresa obtiene la propiedad de las acciones de otra empresa pero como parte de la operación de intercambio emite suficientes acciones con voto, tal que el control de la combinación de negocios recae en los propietarios de la empresa cuyas acciones han sido adquiridas.	
Rewards associated with a leassed asset	Beneficios relacionados con un activo en arrendamiento	Expectativa de concretar operaciones con beneficio a lo largo de la vida económica de los activos y de ganar a través del aumento del valor del bien o de la realización de su valor residual.	17.5
Rewards associated with a financial asset	Beneficios relacionados con un activo financiero	 Derechos a: recibir los intereses y el pago del capital; asegurar los activos relacionados como garantías colaterales de las obligaciones; disponer del instrumento para consideración; y usar los instrumentos para cancelar una obligación, así como las ganacias potenciales que resulten de haber asumido un riesgo de precio. 	
Risks associated with a leased asset	Riesgos asociados con un activo arrendado	Posibilidades de pérdidas derivadas de la capacidad ociosa o de la obsolescencia tecnológica y de las variaciones en los beneficios originadas en cambios en las condiciones económicas.	
Sale and leaseback transaction	Operación de venta con arrendamiento posterior	Enajenación de un activo por parte del arrendador y su posterior arrendamiento al mismo. Las cuotas del alquiler y el precio de venta son usualmente interdependientes, puesto que se negocian como un todo, y no necesitan representar valores justos del activo.	
Segment assets	Activos del segmento	Todos los activos tangibles e intangibles que pueden ser identificados con un segmento en particular. Los activos compartidos por dos o más segmentos pueden distribuirse entre ellos si existe una base razonable para tal imputación.	
Segment expense	Gasto del segmento	Gasto directamente atribuible al segmento, o la porción relevante de un gasto que puede serle imputado según una base razonable.	
Segment result	Resultado del segmento	Diferencia entre los ingresos y los gastos del segmento. Generalmente refleja el beneficio operativo, aunque a veces pueden encontrarse otras bases más apropiadas. Los ingresos y los gastos	

		financieros no se incluyen normalmente en el resultado del segmento, a menos que las operaciones de éste sean principalmente de naturaleza financiera. Tampoco se incluyen habitualmente los impuestos sobre las ganancias, los intereses minoritarios y los resultados extraordinarios.	
Segment revenue	Ingreso del segmento	Ingreso directamente atribuible al mismo, o la porción relevante del ingreso que puede serle imputado según una base razonable, y que se deriva de transacciones con terceros ajenos a la empresa y con otros segmentos de la misma.	14.5
			32.36
Set off, legal right of	Derecho legal de compensación	Derecho legal de un deudor, por contrato o de otra forma, para cancelar o eliminar (totalmente o en parte) un monto a pagar a un acreedor mediante la aplicación al mismo de un importe proveniente de una deuda vencida del acreedor.	52.00
			19.36
Settlement	Cancelación (de las prestaciones por jubilación)	Ocurre cuando una empresa carga a resultados sus obligaciones de prestaciones por jubilación.	
Settlement value	Valor de	Montos de efectivo o equivalentes de efectivo no	F100 (c)
Settlement value	liquidación o cancelación	descontados que se espera sean pagados para cancelar los pasivos en el curso normal de los negocios.	
			5.17 (a)
Shares outstanding	Acciones en circulación	Acciones no mantenidas como acciones en cartera.	0.17 (a)
Significant influence	Influencia significativa	Poder de influir en las decisiones de política financiera y operativa de la empresa participada, sin llegar a tener el control o el control conjunto sobre las mismas.	28.3 31.2
Solvency	Solvencia	Disponibilidad de fondos para hacer frente en el largo plazo a los vencimientos de las obligaciones financieras.	F16
Subsidiary	Subsidiaria	Empresa controlada por otra empresa (conocida como matriz).	22.9 27.6 28.3
Substance over form	Prioridad del fondo sobre la forma	Las transacciones y demás sucesos han de ser contabilizados y presentados de acuerdo con su sustancia y realidad económica y no solamente	F35 1.7 (b)

	(esencialidad)	tomando en consideración su forma legal.	
Taxable income (tax loss)	Base imponible	Beneficio (o pérdida) de un ejercicio determinado de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal, sobre el que se determina la provisión para impuestos a pagar (o el cre´dito por impuestos).	12.3
Timing differences	Diferencias temporarias	Diferencias existentes entre la base imponible y los beneficios contables del período, que se originan porque el período en el cual algunos tipos de ingresos o gastos son incluidos en la base imponible no coincide con el periodo en el cual son incluidos en el resultado contable Las diferencias temporarias se originan en un período y se revierten en uno o más períodos subsiguientes.	12.3
Treasury stock	Aciones en cartera	Acciones de una compañía que han sido adquiridas por la empresa emisora o por una empresa subsidiaria y que están legalmente disponibles para reemisión o reventa.	5.17(a)
Unearned finance income	Beneficio financiero no ganado	Diferencia entre la inversión bruta del locador en el arrendamiento y su valor presente.	17.3
Unfunded benefit plan	Plan de prestaciones flotantes o sin depósito de fondos	Plan de pensiones por jubilación, en el cual la empresa mantiene la obligación de pago de las pensiones por jubilación bajo ese plan sin el establecimiento de un fondo separado.	19.9
Unguaranteed residual value	Valor residual no garantizado	Parte del valor residual del activo arrendado (estimado al comienzo del arrendamineto), cuya realización por parte del arrendador no está asegurada o queda garantizada exclusivamente por alguien relacionado con él.	17.3
Uniting of interests	Unificación de intereses	Combinación de negocios en la que los accionistas de las empresas intervinientes combinan control sobre el total de sus activos netos y operaciones para lograr una continuidad en la participación en los riesgos y beneficios correspondientes a la entidad combinada de manera que no pueda identificarse a ninguna de las intervinientes como compradora.	22.9
			4.4

Useful life	Vida util	 a) período en el cual se espera que una empresa utilice un activo amortizable; o b) número de unidades de producción o similares que se espera que la empresa obtenga de un activo. 	17.3
Variable production overheads	Costos variables	Son aquellos costos indirectos de producción que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción, tales como los materiales indirectos o la mano de obra indirecta.	2.10
Venturer	Coparticipe	Cada uno de los partícipes de la empresa en participación, que tiene parte en el control conjunto de la misma.	31.2
Vested benefits	Prestaciones adquiridas	Prestaciones, bajo las condiciones de un plan de pensiones de jubilación, en las que el derecho a recibirlas no está condicionado a la permanencia en el empleo.	26.8
Weighted average cost method	Método de costo promedio ponderado	Bajo este método, el costo de cada partida es determinado por el promedio ponderado del costo de partidas similares al comienzo de un período y el costo de partidas similares adquiridas o producidas durante el período; el promedio puede ser calculado sobre una base periódica o en el momento de recepción de cada partida, dependiendo de las circunstancias de la empresa.	
Weighted average number of ordinary shares outstanding during the period	Promedio ponderado del número de acciones ordinarias a pagar durante el período	Número de acciones ordinarias a pagar al comienzo del período ajustadas por el número de acciones ordinarias pagadas, devueltas o emitidas durante el período multiplicadas por el factor de ponderacióntiempo.	E52.17