

**LAS NORMAS ARGENTINAS COMO PARAMETRO PARA LA ARMONIZACION INTERNACIONAL**

*Ana María Campo  
Oswaldo Argentino Chaves  
Ricardo José María Pahlen  
Juan Carlos Repila  
Alejandro Telias*

**CONCLUSIONES: EL CAMINO A SEGUIR**

Las Resoluciones Técnicas Nros. 6 y 10 FACPCE fueron emitidas en épocas en que la inflación mensual tenía dos dígitos. Entre las fechas de puesta en vigencia de una y otra nuestro país soportó dos hiperinflaciones. En ocasión de éstas se cuestionó la validez del método de la Resolución técnica 6 para brindar información apropiada y útil.

A partir de 1992, con la atenuación del ritmo inflacionario, comenzaron a escucharse voces que cuestionaban la continuidad de la reexpresión por inflación. Nos chocaba porque estábamos acostumbrados a convivir con ella.

En un marco de estabilidad monetaria la situación es distinta. Si bien el Decreto 316/95 provocó escozor en la profesión por derogar el concepto legal de moneda constante o moneda homogénea, por el cual tanto se había bregado, las corrientes de opinión se encuentran divididas. Algunos sostienen que abandonar la reexpresión de los estados contables constituye un retroceso en materia de jerarquizar la calidad de los informes contables que emiten las entidades.

Entendemos que debe impulsarse un proceso destinado a estudiar toda la normativa profesional vigente en materia contable, con el objetivo de redefinir los nuevos requerimientos que permitan mejorar los informes contables que emiten las entidades, contemplando los cambios que experimenta la economía. Debería reanalizarse desde el mecanismo del ajuste por inflación, que ha sido diseñado para otra realidad, hasta la compatibilidad de los valores corrientes con el criterio de mantenimiento de capital financiero, que ha sido cuestionada por una parte de la doctrina.

Habrà que ir aún más hacia atrás, y plantearse si resulta necesario definir nuevamente el objetivo de los estados contables. Durante mucho tiempo se ha discutido en numerosos foros profesionales nacionales e internacionales, cuál es su objetivo.

Como todo "producto" o "servicio", la contabilidad deberá servir y estar orientada a cubrir las necesidades de los usuarios sobre cuya información adoptarán decisiones y el "producto contable" será útil cuando represente lo más aproximadamente la realidad de la empresa que pretende describir.

Teniendo en cuenta la tendencia a la globalización y a la apertura de la economía, se deberá procurar armonizar las normas contables profesionales argentinas con las de los otros países integrantes del Mercosur y con las normas internacionales de contabilidad.

Lo expuesto, pretende aportar elementos de reflexión para que en el proceso

de armonización se considere como parámetro el avance realizado por la doctrina argentina y nuestras normas, por cuanto se entiende que se ha alcanzado un alto nivel técnico, en gran medida superior al de las normas internacionales, y se advierte el retroceso que significaría aceptar lisa y llanamente estas últimas, sólo porque se aplican en los países de mayor desarrollo económico.

## 1. INTRODUCCION

El contexto mundial tiene, en la actualidad, una característica prevalectente: el cambio. Por otra parte existe una evolución natural de la economía del mundo hacia la globalización, la internacionalización, el libre comercio y la apertura.

Nuestro país está inserto en esa economía global, y por tanto, requiere la profundización de un proceso de modernización a través del cual Estado, empresas y sociedad alcancen el máximo nivel de competitividad. La contabilidad y los contadores públicos, en su función social, afrontan el desafío de aportar todo su esfuerzo para contribuir a los cambios que necesita nuestro país.

Debe tenerse presente que los estados contables constituyen "modelos" y como tales, serán útiles para tomar decisiones en tanto y en cuanto representen la realidad económica de los respectivos entes en la forma más acabada.

Hoy en día, en un marco de estabilidad económica, y con una de las tasas de inflación más bajas del mundo, parece necesario que las normas contables se armonicen con aquéllas que rigen en los países con los cuales se mantiene una mayor interacción económica, sin resignar por ello los avances realizados por las normas profesionales en nuestro país.

Dichas normas profesionales procuraron, desde principios de la década del 80 definir un modelo que sirviera de base para la confección de los estados contables.

Finalmente en 1992, se aprueba la Resolución Técnica Nro. 10 la cual expresa que "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. Y agrega: Para la formulación de este cuerpo de normas el modelo contable queda encarado de la siguiente manera:

- a) Capital a mantener: el financiero, vale decir, aquél representado por el total de los pesos invertidos por los socios, dueños o accionistas, según el tipo de ente
- b) Unidad de medida: se ha optado por la monetaria y en ella, el concepto de moneda homogénea o moneda constante (expresión ésta última proveniente de su enunciación legal)
- c) Criterios de valuación: valores corrientes del momento a que se refiere cada medición....." (1)

Parecería que la situación es clara e indiscutible. Pero a poco que se lea la propia Resolución Técnica N° 10 se advierten sus propias inconsistencias internas y comienzan a detectarse las excepciones. Por ejemplo:

En el caso de activos intangibles, sólo por excepción pueden aplicarse valores corrientes, pues ellos quedan limitados al supuesto de que tales valores corrientes puedan determinarse sobre la base de transacciones cercanas al cierre del ejercicio, lo que es infrecuente (Punto 3.14)

Para los Bienes de Uso puede optarse por el costo original y los valores corrientes. Ambos criterios están puestos en un pie de igualdad, reconociéndose que el costo original es el que predomina en las prácticas vigentes (Punto 3.13). En este rubro cabe señalar otra desviación importante a los modelos basados en valores corrientes: La primera parte de la Resolución Técnica N° 10, en su artículo 1º. Apartado a.1), establece que aún cuando los bienes de uso e inversiones en inmuebles se valúen a su valor corriente, resultante de aplicar índices específicos o tasaciones técnicas, el mayor valor tendrá como contrapartida “una reserva especial que formará parte del patrimonio neto”

A esto cabe añadir que la Federación de Consejos no tiene fuerza coercitiva para imponer sus resoluciones técnicas en las distintas jurisdicciones, quedando reservado a cada Consejo Profesional el dictado de normas técnicas que resulten imperativas para los profesionales matriculados.

Asimismo, por aplicación del decreto 316/95 los organismos de control han dejado de recibir, a partir del 1º de setiembre de 1995 estados contables reexpresados por inflación. El citado decreto, fundándose en el artículo 10 de la Ley Nro. 23.928 –conocida como ley de convertibilidad- el cual deroga todas las normas legales o reglamentarias que establezcan o autoricen la indexación por precios, actualización monetaria, variaciones de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas, instruye a los diversos organismos de control para que no acepten, en lo sucesivo, estados contables que no observen tales prescripciones.

Esto dio lugar a resoluciones de los organismos de control por las cuales se discontinúa, a partir del 1º de setiembre de 1995, la reexpresión de estados contables por inflación, pero que no dejan sin efecto la reexpresión contabilizada hasta ese momento.

Sobre la base de lo descripto precedentemente, el modelo contable actualmente vigente en nuestro país respondería, predominantemente, a los siguientes lineamientos:

a) Unidad de medida: monetaria y nominal para aquellas partidas de los estados contables que se han originado a partir del 1º de setiembre de 1995. Por ejemplo los ingresos por ventas del ejercicio, los resultados financieros y los gastos de administración y comercialización que responden a consumos efectuados durante el ejercicio. También es monetaria y nominal para las partidas del estado de situación patrimonial adquiridas, fabricadas o construidas a partir de la fecha señalada, y para el cómputo de los resultados derivados de las mismas: Costo de venta, amortización, etc. En cambio, hay una mezcla para las partidas cuya fecha de origen es anterior al 1º de setiembre de 1995, pues es monetaria y homogénea hasta esa fecha y monetaria y nominal a partir de entonces. Esto es aplicable para las partidas que tienen una permanencia prolongada en el patrimonio, tales como los bienes de uso, inversiones en inmuebles y aportes de capital.

b) Criterio de valuación: la norma general es la utilización de valores corrientes, en la modalidad que satisfaga mejor los objetivos de los estados contables, atendiendo a las circunstancias y a los elementos a valorar y con el límite del valor recuperable. No obstante se verifica una clara coexistencia entre los criterios de valuación al costo y a valores corrientes, por cuanto para los bienes de uso se admite, como alternativa, utilizar valores de costo.

c) Capital a mantener: el financiero. El hecho de que la contrapartida del mayor valor de los bienes de uso se acredite en una cuenta de reserva en el patrimonio neto, no puede verse como un acercamiento al criterio de capital físico u operativo, sino que procura inhibir la distribución de ganancias que, conforme a los cánones clásicos del concepto de realización, no reúne el carácter de "realizada" por no corresponder a una transacción jurídicamente concluida, razón por la cual se restringe su distribución.

## 2. ANALISIS CRITICO

Por aplicación de las normas de organismos de control, en contradicción con las normas contables profesionales el modelo contable vigente hoy en día en nuestro país ha devenido en un conjunto de criterios que desde un punto de vista doctrinario, podrían ser calificados como difícilmente aceptables.

La combinación de valores corrientes con moneda nominal ha sido siempre rechazada por la doctrina, porque sobredimensiona los resultados por tenencia, ya que se estaría reconociendo como ganancia por tenencia toda la diferencia entre el valor corriente vigente al cierre del ejercicio con el costo histórico de adquisición de los bienes, que pueden haberse incorporado al patrimonio meses o años antes.

El decreto 316/95 ha dado origen a numerosas críticas desde la profesión, la que sigue sustentando mayoritariamente la aplicación del criterio de moneda homogénea tanto porque mejora la calidad de la información contable como porque se le atribuye al mismo imperio legal, por estar establecido el uso de "moneda constante" por el artículo 62 de la ley de Sociedades Comerciales.

Al respecto, Fowler Newton ha afirmado que "las autoridades de la Comisión Nacional de Valores y de otros organismos de control que a sabiendas de su sin razón rechacen estados contables preparados de acuerdo con las normas vigentes (que incluyen el artículo 62 in fine de la Ley de Sociedades Comerciales) estarán sujetas a las consecuencias patrimoniales y personales que puedan derivarse de sus actos..." (2)

A pesar de ello, el requerimiento de ajustes integrales por inflación fue flexibilizado por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, a través de la Resolución 140/96, la cual acepta como práctica alternativa, que se utilice la moneda nominal para confeccionar los estados contables, siempre y cuando la tasa de inflación anual no supere el 8%. La sanción de esta resolución ha sido considerada como innecesaria por Fowler Newton, entre otros, por los siguientes motivos:

a) "Las reglas sobre la unidad de medida pueden y deberían aplicarse en cualquier contexto económico y con cualquier tasa de inflación,

b) El emisor de estados contables que desee omitir los ajustes para evitar conflictos con sus organismos de control podría hacerlo, en cuyo caso el carácter del informe del auditor (sin salvedad, con salvedad o adverso) dependerá de la significación del problema (tal como ocurre con la aplicación de cualquier norma contable profesional)." (3)

Añade este autor que cualquier pauta porcentual es arbitraria, en especial si sólo tiene carácter orientativo, como expresa la resolución y que la fijación de la

III Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa (Buenos Aires, 1998)  
pauta del 8% carece de sustento técnico, sobre todo si se considera que el porcentaje elegido ni siquiera se refiere a algún componente de los estados contables, que dicha pauta no toma en cuenta para nada el concepto de significación, que no puede medirse a partir de una tasa de inflación y que la tasa elegida es superior a la del 5% la que en 1993 la F.A.C.P.C.E. utilizó como ejemplo de tasa no muy alta, pero que puede afectar seriamente los estados contables.

### 3. LOS MODELOS CONTABLES EN EL MERCOSUR

En septiembre de 1996 se ha creado el GIMCEA- Grupo de Integración del Mercosur: Contabilidad, Economía y Administración- con el propósito de que los organismos que representan a los profesionales en Ciencias Económicas de la región formen parte de comisiones de trabajo a efectos de participar en los procesos de armonización de normas vinculadas con el ejercicio de la profesión en el Mercosur.

Una de las comisiones creadas por el GIMCEA es la de Contabilidad y Auditoría, que tiene como misión coordinar los procesos de armonización de normas en ambas ramas de nuestra profesión. Si se está hablando de armonización de normas contables, surge con claridad que hay diferencias entre las que se aplican en los distintos países.

Desde el punto de vista del modelo contable aplicado en el Mercosur puede efectuarse la siguiente comparación:

**CAPITAL A MANTENER:** Financiero en todos los países

#### **UNIDAD DE MEDIDA:**

Argentina y Brasil:

\* Monetaria y homogénea según normas contables profesionales.

\* En ambos países normas contables legales recientes, el decreto 316/95 y la Ley 9249/95, respectivamente, discontinuaron la aplicación del ajuste por inflación.

Paraguay:

\* Monetaria y nominal

\* Información monetaria homogénea

#### **CRITERIO DE VALUACION:**

Argentina: Valores corrientes

Brasil y Uruguay: Costos históricos

Paraguay: NIC 15

Durante julio de 1997, los países integrantes del Mercosur reconocieron que para lograr resolver las asimetrías existentes en materia de normas contables, deben tomarse como punto común de referencia las normas internacionales de contabilidad. Es por ello que el GIMCEA, reunido en la ciudad de Montevideo, declaró "Considerar las normas internacionales de contabilidad y auditoría como

fuentes relevantes para avanzar en los respectivos procesos de armonización en curso” Es por ello que el GIMCEA, reunido en la ciudad de Montevideo, declaró “Considerar las normas internacionales de contabilidad y auditoría como fuentes relevantes para avanzar en los respectivos procesos de armonización en curso”. “Asimismo, se recomienda seguir este mismo criterio para la emisión de las normas contables nacionales correspondientes” (4).

#### 4. LAS NORMAS CONTABLES INTERNACIONALES

En general, las normas internacionales de contabilidad se aferran a criterios tradicionales que implicarían un retroceso en el avance realizado por la doctrina y normas argentinas.

En efecto, podemos encontrar gran cantidad de casos donde las normas internacionales (NICs) mantienen el criterio de valuación histórico, por ejemplo:

- La norma de valuación básica de Bienes de Cambio es costo o valor neto de realización, el menor.

- En materia de inversiones corrientes, presenta varias alternativas:

- \* Valor de mercado, imputando las variaciones a resultados o a un saldo de revalúo
- \* Costo o mercado, el menor

- Respecto de las inversiones no corrientes las alternativas son:

- \* Valuación al costo
- \* Revaluando, con imputación del mayor valor al saldo de revalúo
- \* Menor valor entre costo y mercado para títulos con cotización

- Se requiere que la valuación contable bruta de los Bienes de Uso se efectúe sobre la base de sus costos históricos o de revaluaciones. El International Accounting Standards Committee manifestó su intención de mantener ambos criterios de valuación pero considera como patrón de excelencia (benchmark) el basado en los costos históricos

- Se acepta el cargo a resultados de costos de desarrollo cuando hay evidencias que constituyen un activo y no se admite el diferimiento de ningún costo de investigación

- En materia de exposición las NIC “s establecen que los activos y las deudas se clasifiquen en corrientes y de largo plazo, pero posibilitan que cada empresa decida si presentará los activos y deudas corrientes como clasificaciones separadas en los estados contables. Asimismo, se admite que las cuentas a cobrar a más de un año de plazo se presenten como corrientes si su importe se expone explícitamente.

- Respecto de la presentación de los Ajustes de Resultados de Ejercicios Anteriores (AREA) se posibilita la alternativa de presentación corrigiendo el saldo inicial de resultados acumulados o incluirlo en el estado de resultados del ejercicio.

De la lectura de los ejemplos anteriormente citados, surge que las NIC” s posibilitan la aplicación de normas alternativas que si bien podría argumentarse que

VII Congreso Argentino de Derecho Societario,  
III Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa (Buenos Aires, 1996)

respetan la capacidad de decisión del profesional actuante, no posibilitan la comparabilidad de los estados contables.

Asimismo, debe destacarse que las NIC's, en general, tratan aspectos particulares, pero no definen conceptualmente normas básicas de medición y valuación sobre la cual aplicar los aspectos particulares.

## **Bibliografía**

- (1) Resolución Técnica 10 CECYT (FACPCE).
- (2) Chaves Osvaldo. El Ajuste por inflación ante el Decreto 316/95. Opinión de Enrique Fowler Newton. Ediciones Nueva Técnica y Errepar . Bs. As. 1996
- (3) Fowler Newton Enrique. Normas Contables Argentinas. Ediciones Macchi. 1997
- (4) Acta de Comisiones de Contabilidad y Auditoría. Citado en Teoría Contable por Chaves Osvaldo, Pahlen Ricardo J.M. y otros. Ediciones Macchi. 1998.