

“ARMONIZACION DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD”

INDICE

1. ARMONIZACION DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD
2. LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD EN LA REPUBLICA ARGENTINA.
3. MODELO DE VALORES ECONOMICO - CONTABLES - ANTECEDENTE ARGENTINO PARA LA ARMONIZACION
4. NECESIDAD DE NORMAS CONTABLES O PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD UNIFORMES EN AMERICA.- PROPUESTA
5. ADMISION DE DESVIACIONES A LAS NORMAS ARMONIZADAS
6. GUIA DE DISCUSION
7. CONCLUSIONES
8. LAS NORMAS CONTABLES EN AMERICA - SITUACION ACTUAL



1. ARMONIZACION DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Armonizar según el diccionario de la Real Academia Española es: poner en armonía o hacer que no discuerden o se rechacen, dos o mas partes de un todo, o dos o mas cosas que deben concurrir al mismo fin.

Esto significa, relacionado con el tema de este estudio, que aunque no existan normas exactamente iguales en los distintos países, todas ellas deben apuntar al mismo objetivo.

Ese objetivo es que se reconozcan los activo, pasivos, ingresos y gastos con igual criterio, los mismos se encuentren valuados de la misma forma y por lo tanto los resultados que con su transacción se generan se obtengan bajo normas similares.

Es intención de esta Conferencia Interamericana definir cómo se logrará que los países alcancen una posición de consenso conducente a la armonización de sus principios de contabilidad.

Para lograr esto pienso que todos los países deben aceptar las Normas Internacionales de Contabilidad como marco de referencia o paraguas bajo las cuales establecer sus propias normas.

Pero también pienso que dado que las Normas Internacionales de Contabilidad no son estrictas en los criterios a utilizar, en una segunda etapa se debe más que armonizar - UNIFICAR - las normas de valuación y exposición, pues esta sería la única forma en que por iguales operaciones se expongan los mismos resultados en los distintos países.

Las Normas Internacionales de Contabilidad admiten, para valuar determinados activos, criterios distintos a opción del usuario. Normas contables que utilizadas de uno u otro modo reflejan valores de activo diferentes y por ende resultados distintos que llegan a conformar patrimonios netos por diferentes valores.

Las Normas Internacionales indican que el método utilizado más comúnmente es el costo histórico que a veces se combina a los efectos de definir la valuación del activo en cuestión con el valor neto de realización, para presentar el menor de estos dos valores. Aunque permite que se utilice el costo de reposición como respuesta a la incapacidad del costo histórico para tratar los efectos de los cambios en los precios.

Ejemplo de ello lo tenemos en los resultados que exponen los estados contables de la British Airways que en 1993 presentaba ganancias por U\$S 353 millones según las normas estadounidenses y por u\$s 535 millones según las normas del Reino Unido.(Mac Donald, Boletín Interamericano). Ambas cifras están bajo el paraguas de las Normas Internacionales de Contabilidad, por lo cual sostengo que esta primera armonización es solamente el primer paso a dar hacia la verdadera unificación que es la única que puede solucionar problemas como el ejemplificado.

2. LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD EN LA REPUBLICA ARGENTINA.

En la República Argentina nos referimos a la expresión normas contables profesionales en lugar de principios de contabilidad, término utilizado internacionalmente. Las normas contables profesionales se conocen en nuestro medio profesional bajo la denominación de Resoluciones Técnicas.

Las Resoluciones Técnicas son redactadas en el Centro de Estudios Científicos y Técnicos (Cecyt) de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, quien las somete a la consideración de todos los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas del país durante un año. Recibe opiniones, las analiza, emite el texto definitivo y nace de este modo una resolución técnica.

Todos los Consejos Profesionales del país están nucleados en la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y su Junta de Gobierno convoca a reuniones plenarias en las que participan delegados de todos los Consejos cuando se analizan nuevas normas contables.

Como el control de legalidad de la matrícula en la Argentina está en mano de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, son solamente éstos los que pueden emitir una resolución que obligue a los profesionales en ciencias económicas al cumplimiento de una nueva norma.

Para que las resoluciones técnicas emitidas por la Federación sean obligatorias, cada Consejo Profesional emite una resolución aprobándola y dándole fecha de vigencia.

De este modo los denominados Principios de Contabilidad, necesarios para normar la preparación y exposición de los estados contables, se encuentran inmersos en los textos de las resoluciones técnicas mencionadas.

Los auditores de estados contables de publicación, cuando emiten su opinión sobre la razonabilidad de las cifras expuestas en esta información, lo hacen teniendo en consideración si esas cifras han sido obtenidas siguiendo los lineamientos que las resoluciones técnicas indican. En caso contrario dejan expresamente establecido los desvíos existentes con respecto a la normativa vigente.

Las resoluciones técnicas a las que hago mención son en la actualidad (marzo de 1999) las siguientes:

Resolución Técnica N. 4 - normas sobre consolidación de estados contables

Resolución Técnica N. 5 - normas sobre valuación de inversiones en sociedades controladas y vinculadas - método del valor patrimonial proporcional.

Resolución Técnica N. 6 - normas sobre reexpresión de estados contables en moneda constante.

Resolución Técnica N. 8 - normas generales de exposición de la información contable para todo tipo de entes

Resolución Técnica N. 9 - normas particulares sobre exposición de la información contable para entes comerciales, industriales y de servicios, en un todo de acuerdo con la resolución técnica 8

Resolución Técnica N. 10 - normas generales de valuación y medición del patrimonio y de los resultados - define el modelo contable que se utiliza en el país que es el de valores corrientes.

Resolución Técnica N. 11 - normas particulares sobre exposición de la información contable para entes sin fines de lucro, en concordancia con lo indicado en la resolución técnica 8

Resolución Técnica N. 13 - normas sobre conversión de estados contables de moneda extranjera a moneda nacional

Resolución Técnica N. 14 - normas sobre exposición de la información contable cuando existen participaciones en negocios conjuntos.

Resolución Técnica N. 15 - normas sobre la actuación del contador público como síndico societario.

Para conocimiento del lector se indica que las resoluciones técnicas N. 1,2 y 3 no están en vigencia por haber sido reemplazadas por las resoluciones técnicas N. 6, 7 y 8.

La resolución técnica N. 7 contiene normas de auditoría y por lo tanto no componen el conjunto de principios de contabilidad que estamos analizando.

La resolución técnica 12 solamente modificó el texto de resoluciones anteriores pero no incorporó nuevas normas.

La armonización de los principios de contabilidad, sería para los profesionales argentinos la armonización de sus normas contables profesionales (las resoluciones técnicas indicadas) con las Normas Internacionales de Contabilidad.

3. MODELO DE VALORES ECONOMICO - CONTABLES - ANTECEDENTE ARGENTINO

Las normas contables argentinas se adaptarían a través de este modelo a las internacionales como un primer paso al logro de esta armonización

Sus elementos característicos son:

Capital a mantener: el financiero, representado por el total de las unidades monetarias invertidas o reinvertidas por los socios, dueños o accionistas del ente. - contemplado en el marco conceptual de las NIC (acápite 108)

Criterios de valuación: la aplicación del criterio de costo histórico con excepción de la valuación de bienes de cambio, créditos y deudas cancelables antes del vencimiento original. De este modo se valuarán a costo histórico todos los bienes destinados a su uso, y a valores corrientes todos los bienes destinados a su venta o realización.

La valuación de bienes de cambio a valores de reposición condice con el mantenimiento de capital financiero y la valuación de activos y pasivos financieros están tratadas del mismo modo en la NIC32

Este procedimiento llevaría a definir al modelo como de criterio mixto, siendo admitido en todos los casos por las Normas Internacionales de Contabilidad.

Unidad de medida: la moneda corriente ajustada al cierre de cada período para presentar los estados contables en moneda constante, tal como lo exige el Código de Comercio Argentino, admitiéndose por consenso, no efectuar reexpresiones en la medida que la variación en el poder adquisitivo de la moneda entre la fecha de inicio y cierre del período en cuestión no supera el ocho por ciento de variación entre puntas.

Esta posición que ha sido aceptada en la actualidad por todos los consejos profesionales del país, no es compartida por muchos profesionales, entre los que me encuentro, pues aunque es una medida que permitió no discutir más sobre el tema en un período de estabilidad de precios como el que Argentina presente desde hace cinco años, no es técnicamente aceptable que una variación del ocho por ciento anual no sea contemplada en los resultados de los estados contables, pues esa cifra en forma acumulativa en tres años representa un 26 % y en cinco años un 47%, porcentajes por demás elocuentes de la deformación que causa sobre las cifras que representan el capital y los activos no monetarios.

La Norma Internacional de Contabilidad 15 indica que no existe un acuerdo común a nivel internacional para proporcionar la información en moneda constante y recomienda que ésta se presente como información complementaria, mientras que la NIC 29 establece la reexpresión obligatoria en moneda constante cuando la tasa acumulada de inflación supere el 100 %, en tres años.

4. NECESIDAD DE NORMAS CONTABLES O PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD UNIFORMES EN AMERICA. - PROPUESTA PARA LA ARGENTINA

El factor fundamental por el cual debe luchar la profesión es la COMPARABILIDAD de la información contable entre empresas.

Para que tal comparación sea posible las normas contables deben ser uniformes en todas las provincias de un país y en todos los países de un continente.

Considero que la presión que puede hacer a nivel internacional el organismo que nuclea a las Comisiones de Valores del mundo (IOSCO) es vital para lograr una armonización, si se exige para cotizar en los mercados de valores, que los estados

contables de las empresas interesadas se hayan preparado de acuerdo con Normas Internacionales Uniformes.

El objetivo de los estados contables es suministrar información sobre la situación económica - financiera y el flujo de fondos de un ente. Esta información debe servir a una amplia gama de usuarios para tomar sus decisiones económicas y es de aplicación a todo tipo de entes, sean empresas comerciales, industriales, sin fines de lucro, públicas o privadas.

Si no existe una uniformidad en las normas contables utilizadas para la preparación de estos estados contables, se pierde la posibilidad de comparar no solo para la toma de decisiones de inversión, sino que se crea un serio problema en el momento de consolidar información proveniente de distintos países

En el supuesto que algún país quiera apartarse de estas Normas Internacionales Uniformes a crearse, debería ser obligatorio que se exponga en nota complementaria el efecto que estas variaciones tienen sobre el resultado del período, sobre los activos, pasivos y patrimonio neto, con el fin de poder efectuar los ajustes necesarios para una correcta comparación.

La Argentina está elaborando un proyecto para aceptar el denominado modelo de valores económico - contables mediante el cual todos los activos que se mantienen se valúan a su costo histórico y todos los que se piensan realizar a sus valores corrientes.

Esta situación que genera resultados por tenencia al modificarse la valuación de los bienes adquiridos, es admitida por las Normas Internacionales de Contabilidad y debería ser aceptada en el marco de armonización de normas en que estamos inmersos.

Sostengo que es admitida por las normas internacionales de contabilidad pues en el marco conceptual estas normas (acápito 108) definen que bajo el modelo de mantenimiento de capital financiero el incremento en los precios de los activos mantenidos durante el período, convencionalmente denominado ganancia por tenencia , se reflejan en los estados contables como utilidades.

De este modo los inventarios se valuarán a su costo de reposición, recompra o reproducción a la fecha a la que se refiere la valuación.

De no ser posible o muy dificultosa la determinación de los valores de reposición, o en períodos de poca variación en el poder adquisitivo de la moneda, en donde los valores históricos no difieren sustancialmente de los corrientes, se admitirá el costo original reexpresado en moneda constante.

Los inventarios de bienes fungibles con mercado transparente, que pueden ser comercializados sin esfuerzo significativo de venta se valuarán a las cotizaciones al cierre del período en los mercados en los que opera el ente, deduciendo los gastos necesarios para su venta.

En cuanto a los inventarios de bienes producidos o construidos con un proceso que se prolonga en el tiempo:

- a) si su venta no ofrece dificultades o está contratada, se valorarán al valor neto de realización que sea proporcional al avance de la producción o construcción.
- b) si su venta puede ser dificultosa o existe incertidumbre se valorarán al costo de reposición o al costo original en moneda constante, agregándose los intereses generados por la financiación con capital ajeno exclusivamente, siguiendo el lineamiento de las Normas Internacionales de Contabilidad.

Este criterio indicado en la NIC 23 admite la activación de gastos financieros en los activos que requieren un período sustancial de tiempo para estar listos para su uso o venta, pero esta activación la lleva a cabo solamente cuando éstos bienes se elaboran con capital ajeno, por lo tanto van a tener un costo distinto a los elaborados con capital propio al no contemplar la norma internacional el activar el interés del capital propio. Estimo que esta situación debe analizarse en un futuro cercano, para lograr la debida comparación de la información.

Para los restantes activos la situación en Argentina sería la siguiente:

- a) efectivo: a su valor nominal
- b) cuentas a cobrar en moneda:
 - b.1) a su importe original más intereses u otros resultados financieros que se generen por las condiciones oportunamente pactadas entre las partes intervinientes. De este modo se agregarán los resultados financieros correspondientes hasta la fecha de cierre del período, tanto los explícitos como los implícitos.
 - b.2) si durante el período de preparación de la información - lapso que media entre la fecha de cierre del período y la de presentación de la información - estas cuentas a cobrar se hubieran transformado en efectivo a un valor distinto que el obtenido en el punto 1) se expondrán por su valor actual a la fecha de emisión de la información.
- c) cuentas a cobrar en otros bienes o servicios: de acuerdo con los criterios de valuación que tengan los bienes o servicios a recibir.
- d) inversiones transitorias de fácil realización con cotización en bolsas o mercados : a su valor neto de realización - precio de venta menos gastos necesarios para su venta.
No se tendrán en cuenta fluctuaciones temporarias de acuerdo con la NIC 25
- e) participaciones permanentes en entes sobre los que se tenga control de la voluntad social, control conjunto o influencia significativa: por el denominado método del valor patrimonial proporcional, que considera el porcentaje de participación sobre el valor de su patrimonio neto ajustado por operaciones que han generado resultados - ganancias o pérdidas - y que no han trascendido a terceros. Se siguen los lineamientos de la NIC 24 y 28. Se aplican para estas valuaciones los mismos criterios que se utilizaran para preparar los estados contables consolidados, de acuerdo con la NIC 27. Se denomina a esta forma de valorar “consolidación en una sola línea”.

Los patrimonios netos tomados como base para aplicar el valor patrimonial proporcional se habrán obtenido valuando los activos y pasivos con las mismas reglas que las expuestas en este trabajo.

Excepcionalmente cuando se trate de participaciones poco significativas se valuarán al costo histórico en moneda constante en la medida que no se posea otra información, aclarando debidamente esta situación en nota complementaria a los estados contables.

Las participaciones en uniones transitorias o negocios conjuntos se incorporarán proporcionalmente a los activos y pasivos existentes de acuerdo con la NIC 22 y 31

- f) títulos públicos con cotización que se piensan mantener hasta su rescate según constancia expresa en nota complementaria a los estados contables. Se valuarán al costo de adquisición más la porción de devengamiento ocurrida hasta la fecha de valuación, de la tasa interna de retorno vigente al momento de la adquisición. La tasa interna de retorno comprende el efecto conjunto de la tasa nominal contractual y la diferencia habida en el momento de la compra entre el valor de cotización y el valor a la par del título. En otras palabras, el criterio de valuación consistirá en descontar a la fecha de la valuación los flujos de fondos futuros que dichos títulos generaran a la tasa interna de retorno vigente.
- g) bienes de uso a su valor de costo histórico deducidas las amortizaciones que corresponden de acuerdo a los establecido en la NIC 16, con excepción de la contabilización de revalúos técnicos que no serán aceptados en la normativa argentina.
- h) bienes intangibles adquiridos a terceros a su valor de costo histórico incurrido menos las depreciaciones correspondientes. Se incluyen en este grupo todos los gastos que se consideran pagados por adelantados, así como los de investigación y desarrollo tratados específicamente en la NIC 9. El valor llave positivo se tratará de acuerdo a la NIC 22
- i) otros activos como ser bienes de uso desafectados en condiciones de ser vendidos a su probable valor neto de realización - precio de venta menos gastos necesarios para su venta.
Si el valor asignado a estos activos fuera superior a su costo histórico menos las amortizaciones que hubiere, el mayor valor que representa un resultado por tenencia no se expondrá como tal hasta tanto se haya vendido efectivamente.

Bajo esta denominación se expondrán las partidas provenientes de la contabilización del impuesto diferido según la NIC 12

En el proyecto argentino los pasivos se valuarían de la siguiente forma:

a) pasivos cancelables en moneda:

a.1) cuando sea probable su cancelación anticipada a su valor descontado.

a.2) en los restantes casos a su importe original más los intereses y otros resultados financieros que se hayan devengado hasta la fecha de exposición de la información de acuerdo a las condiciones oportunamente pactadas.

- b) pasivos cancelables con la entrega de bienes o servicios: si se conoce el valor de estos bienes o servicios en el mercado a la fecha de exposición de la información se tomará este valor para su valuación. Si no se conoce el valor a su importe original con una explicación aclaratoria en nota complementaria que indique la forma de valuación.
- c) otros pasivos: se incluyen en este grupo todos los ingresos que se consideran percibidos por adelantados o que no deban incidir en los resultados del período por pertenecer a operaciones de ejercicio futuros.

Bajo esta denominación se incluirá la partida correspondiente al impuesto diferido según la NIC 12

En los casos de activos y pasivos en moneda extranjera se aplicarán los criterios indicados valuando los mismos en moneda extranjera a la fecha de exposición de la información y convirtiéndola a moneda nacional en función al tipo de cambio vigente en ese momento.

En todos los casos se aplicará el denominado test de recuperabilidad de los activos mediante el cual el valor asignado no puede ser inferior al que se estima se obtendrá en efectivo al momento de su realización para un ente que continúa con sus actividades normalmente.

En el caso de estimaciones obtenidas en base a cálculos probabilísticos el valor de los activos se disminuirá mediante la afectación de la previsión correspondiente como ser las siguientes:

Cuentas a Cobrar	Previsión para deudores incobrables Previsión para descuentos
------------------	--

Bienes de Cambio	Previsión para mermas y roturas
------------------	---------------------------------

En todos los casos las notas complementarias a los estados contables explicarán el criterio seguido para obtener la estimación de su valor

Para el caso de los pasivos el valor asignado no puede ser inferior a la cifra necesaria para su cancelación.

En el caso de pasivos estimados en base a cálculos probabilísticos se expondrán bajo denominación específica como son las siguientes previsiones:

Previsión para garantías

Previsión para despidos

Previsión para contingencias (juicios, etc.)

En todos los casos las notas complementarias a los estados contables explicarán el criterio seguido para obtener su valor.

El impuesto a las ganancias se registrará por el método denominado del impuesto diferido y que se encuentra en la NIC 12.

La forma de exposición seguirá los lineamientos de las NIC 1 (supuestos fundamentales para la preparación de la información), NIC 7 (referente a la presentación del estado de origen y aplicación de fondos) y NIC 14 (presentación de información por segmentos)

5. ADMISION DE DESVIACIONES A LAS NORMAS ARMONIZADAS INTERNACIONALMENTE

En principio las normas contables armonizadas DEBEN ser aplicadas sin excepción tendiendo a que existan la menor cantidad posibles de desvíos.

Serán admitidos aquellos desvíos no significativos.

Se considera que el efecto de una desviación es significativa cuando es razonable esperar que pueda motivar algún cambio en la decisión que podría tomar el usuario de la información.

Por lo expuesto sólo se admiten las desviaciones que razonablemente pueda pensarse que no inducirán a los usuarios de los estados contables a tomar decisiones distintas a las que probablemente tomaría si la información hubiera sido preparada aplicando estrictamente las normas contables profesionales armonizadas.

6. GUIA DE DISCUSION

ANALISIS DE LA SITUACION ACTUAL EN AMERICA

POSIBILIDAD DE QUE UN ORGANISMO INTERNACIONAL LIDERE LA OBLIGATORIEDAD EN LA APLICACION DE NORMAS CONTABLES UNIFORMES

ANALISIS DE LAS NORMAS DE VALUACION EN BASE A LA PROPUESTA INCLUIDA EN ESTE TRABAJO

7. CONCLUSIONES

He planteado dos etapas para lograr la armonización de normas en América:

1ra. - Obtener la aprobación dentro de cada país de adaptar sus propias normas a las NICs

2da. - Redactar un cuerpo de normas uniformes bajo el paraguas de las NICs para ser aplicadas en todas las empresas que deseen cotizar sus acciones en un mercado de valores o bolsa de comercio.

Hacer extensiva esta obligatoriedad a través de las Inspecciones Generales de Justicia u organismos de control para aquellas empresas que no cotizan sus acciones.

En este trabajo se ha expuesto un conjunto de normas contables bajo el paraguas de las Normas Internacionales de Contabilidad con el fin de discutir las y lograr un texto uniforme para toda América.

Para que los países alcancen una posición de consenso conducente a la armonización debe existir una organización internacional que los nucleee, con representantes suficientemente autorizados como para convalidar borradores de trabajo como el que aquí se presenta.

Los representantes internacionales tienen que llevar claras directivas de los organismos que nuclean a la profesión y de los organismos de control de cada país para consensuar los diferendos que puedan surgir

El proceso que se debe instituir para agilizar la implantación de los principios de contabilidad armonizados pasa fundamentalmente por la presión que un organismo internacional como es la Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO) pueda llevar a cabo.

Si no existe la fuerza coercitiva de tener que presentar los estados contables de acuerdo con determinadas normas o no son aceptados para cotizar en la oferta pública, considero prácticamente imposible lograr una uniformidad internacional, por más que estemos todos de acuerdo en los conceptos básicos de comparabilidad de la información.

La obligatoriedad de cumplir con estas normas o de exponer cuantificadamente los efectos de no haber cumplido alguna de ellas es de vital importancia.

Los impedimentos detectados hasta el momento están dentro de cada país y la debida capacitación permanente a los profesionales en ciencias económicas agilizará la implantación de la tan ansiada armonización.

8. LAS NORMAS CONTABLES EN AMERICA.- SITUACION ACTUAL (MARZO DE 1999)

Se ha consultado a todos los referentes de la AIC en América sobre cuál es el organismo que emite normas contables, el estado de las normas contables en cada país y la obligatoriedad de su aplicación por parte de las empresas, así como los organismos de control que también emiten normas contables. Las respuestas recibidas fueron las siguientes:

1 - ARGENTINA:

Los principios de contabilidad se denominan “ Normas contables profesionales “, son emitidas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, que agrupa a todos los Consejos Profesionales en Ciencias Económicas del país, y éstos las aprueban fijando la fecha de vigencia. Hay un Consejo profesional en cada provincia y uno en Capital Federal

No hay leyes que se refieran a normas contables

Todos los contadores públicos que auditan estados contables deben controlar que el ente auditado haya aplicado tales normas.

Si la información auditada no se ha preparado de acuerdo a las normas aprobadas se debe dejar constancia en el informe del auditor de tal situación.

En general los organismos de control p.ej. Comisión Nacional de Valores, a través de sus resoluciones están de acuerdo con las normas contables aprobadas por la profesión, pero tiene algunas excepciones - p.ej. no admiten los revalúos técnicos.

El modelo contable es de valores corrientes con mantenimiento del capital financiero y emisión de estado en moneda constante.

2 - BOLIVIA

El único organismo que emite normas en ese país es el Consejo Técnico de Auditoría y Contabilidad del Colegio de Auditores de Bolivia. Las denomina principios de contabilidad generalmente aceptados y el gobierno respeta esta normativa.

Son normas obligatorias para todos los entes que emiten estados contables y los auditores deben dejar constancia en sus informes si no se aplican.

Los organismos de control no sacan normas propias con excepción de la Contraloría General de la República que emite normas que afectan a instituciones del estado específicamente.

Está establecido que cuando no existen normas sobre un tema en particular se rigen por las Normas Internacionales tanto de Contabilidad como de Auditoría.

3 - BRASIL

Las normas contables brasileñas y los principios fundamentales de contabilidad las emite el Consejo Federal de Contabilidad y están armonizadas con las Normas Internacionales de Contabilidad.

Los organismos de control como la Comisión Nacional de Valores solicita mayor información sobre temas específicos ampliando lo que tratan las normas profesionales pero sin apartarse de ellas.

No es obligatoria la presentación de estados contables auditados en todas las empresas con excepción de las que cotizan en bolsa, las estatales, las compañías

de seguros, financieras, fundaciones de seguridad social, empresas con incentivos fiscales y cooperativas de gran porte.

Las normas de auditoría que se aplican en estas empresas cuyos balances están acompañados por certificaciones de contador son similares a las Normas Internacionales de Auditoría.

4 - COLOMBIA

Los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) están incluidos en un decreto reglamentario del Gobierno Nacional el N. 2649 de 1993 cuya aplicación es obligatoria para todos los sujetos que deben llevar contabilidad, así como para aquellos que, aunque no están obligados a llevarla, quieran hacerla valer como prueba. En este país la función de regulación corresponde exclusivamente al gobierno, sin embargo los entes de control (Superintendencia Bancaria, de Sociedades, de Valores) han sido autorizados legalmente para emitir normas contables dirigidas hacia los entes que vigilan, pero sujetas a las normas básicas generales previstas en decreto mencionado.

Los contadores públicos en sus informes deben controlar la aplicación del los PCGA informando de su correcta aplicación o de las desviaciones pertinentes.

En este país en aras de lograr uniformidad en los PCGA existen los denominados PUC - Planes Unicos de Cuentas - por medio de los cuales se pretende que el reconocimiento de los hechos económicos se haga sobre bases uniformes. Actualmente existe el PUC del sector financiero, el PUC de los comerciantes e industriales y el PUC de las cooperativas, todos ellos de aplicación obligatoria.

5 - COSTA RICA

Las normas contables profesionales son emitidas en este país por la Comisión de Normas de Contabilidad del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, y son obligatorias para todas las empresas.

Los contadores públicos que auditan los estados contables deben dejar indicados en sus informes los desvíos a las normas aprobadas por la comisión, si los hubiere.

La Superintendencia General de Entidades Financieras y la Superintendencia General de Valores emiten normas propias pero en armonía con las emitidas por el Colegio de Contadores Públicos.

6 - CUBA

Con respecto a este país se sabe que los colegios de contadores públicos han desaparecido dado el régimen comunista que impera.

El ejercicio profesional independiente no existe y tampoco se conoce la existencia de normas contables o principios de ninguna naturaleza.

Dado el sistema político no existen empresas privadas ni mercado de valores.

7 - CHILE

Las normas contables las emite el Colegio de Contadores de Chile. Las normas y principios son aprobados por el Consejo Nacional y se emiten bajo el nombre de boletines. Hasta la fecha se han emitido sesenta y seis.

Estas normas son de aplicación obligatoria por todos los entes que emiten estados contables y los contadores públicos deben controlar que la información se haya preparado en base a ellas, en caso contrario informarán tal situación en sus dictámenes profesionales.

Los organismos de control han hecho suyas las normas emitidas por el Colegio de Contadores, discutiéndose previamente con estos organismos para prevenir discrepancias.

8 - ECUADOR

Las normas contables son emitidas por la Federación Nacional de Contadores del Ecuador y son obligatorias para todos los entes que emiten estados contables.

Los contadores públicos que auditan estos estados deben indicar en sus informes los desvíos a las mencionadas normas.

Los organismos de control aceptan las normas de la Federación o emiten normas de características similares.

La Federación ha emitido su expresa decisión de aplicar consistentemente las Normas Internacionales de Contabilidad.

9 - EL SALVADOR

Las normas contables las emite el Ministerio del Interior y se denominan Normas de Contabilidad Financiera.

Los contadores públicos se encuentran colegiados en la Corporación de Contadores y el Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos y los estados contables son firmados por auditores externos, internos y contador autorizado, quienes controlan la aplicación de las normas emitidas por el Ministerio del Interior. Estas pueden diferir de la Normas Internacionales de Contabilidad.

El Banco Central puede emitir propuesta de normas que son tratadas por la Asamblea General de la República, si son aceptados en este cuerpo entonces es el Ministerio del Interior quien las sanciona.

10 - ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMERICA

Las normas contables son emitidas por el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera

(Financial Accounting Standards Board - FASB) denominadas US. GAAP o principios de contabilidad generalmente aceptados de los Estados Unidos de Norteamérica.

Todo proyecto de norma se prepara en un borrador preliminar que se distribuye y se reciben comentarios por un período de seis meses, posteriormente se redacta el texto definitivo una vez transcurridos sesenta días de su primera publicación.

En este proceso el FASB es asesorado por el Consejo Superior de Normas de Contabilidad Financiera (FASAC) así como por el AICPA que es el instituto que agrupa a los contadores públicos que certifican estados contables en los Estados Unidos.

Las leyes americanas no contienen normas contables y es la Comisión de Valores (Security Exchange Commission - SEC) el organismo gubernamental que depende del Congreso de los Estados Unidos y que aunque tiene autoridad para emitir normas de contabilidad siempre ha respetado la emisión por parte del sector privado.

El modelo contable se basa en el costo histórico, entendiendo que su moneda es estable no llevan a cabo ningún ajuste a moneda constantes y el mantenimiento del capital, aunque no está tratado taxativamente en ninguna norma, se entiende que es el financiero.

11 - GUATEMALA

El organismo que emite las normas contables profesionales en este país es el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (I.G.C.P.A) cuyos pronunciamientos se basan en las Normas Internacionales de Contabilidad.

No existen en este país empresas que cotizan en el mercado de valores por ser en su mayor parte empresas familiares, motivo por el cual no hay un organismo de control que haya emitido normas contables para las empresas que cotizan sus acciones.

El organismo de control que ha emitido normas contables es la Superintendencia de Bancos y Financieras las que están de acuerdo con las emitidas por el instituto mencionado (IGCPA).

12 - HAITI

Los contadores públicos utilizan de hecho las Normas Internacionales de Contabilidad aunque no existe una adopción expresa emitida por el Organismo de Contadores Profesionales de Haití.

En este país no hay mercado de valores, y desde el punto de vista gubernamental, lo que existe es un decreto del gobierno referido fundamentalmente a normas tributarias.

13 - HONDURAS

El organismo que emite las normas contables profesionales o principios de contabilidad generalmente aceptados es el Colegio de Peritos Mercantiles y Contadores Públicos de Honduras y Colegio Hondureño de Profesionales Universitarios en Contaduría Pública.

Estas normas son de aplicación obligatoria pero con un período de adaptación de cinco años, período que abarca la emisión de opinión por parte de los contadores públicos que auditan estados contables.

Recién en estos momentos los organismos de control están comenzando a regular su actividad, esperando que sus normas se adapten a las emitidas por los organismos de la profesión.

14 - MEXICO

En este país existen normas jurídicas emitidas por entidades gubernamentales que establecen normas de contabilidad, tal es el caso de las circulares emitidas por la Comisión Nacional de Valores. La Ley General de Sociedades Mercantiles y el Código de Comercio también establecen normas vinculadas a la información contable.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos a través de la Comisión de Principios de Contabilidad emite distinto tipo de pronunciamientos: boletines, adecuaciones, circulares.

Las normas contable obligatorias para los socios del Instituto Mexicano de Contadores Públicos deben se aplicadas por las entidades que emitan estados contables de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Existen distintos tipo de Boletines tales como los Serie A: Principios Contables Básicos; Serie B: Principios relativos a estados financieros en general Serie C: Principios aplicables a partidas específicas y Serie D: Problemas específicos de determinación de resultados.

En México las Normas Internacionales de Contabilidad son supletorias cuando no haya una norma específica mexicana.

El principio general es de valuación a costo histórico con excepción de metales preciosos, moneda extranjera o inversiones en valores negociables que se valuarán a sus valores de realización. El criterio de mantenimiento del capital es el financiero y los estados contables deben expresarse en moneda de igual poder adquisitivo.

15 - NICARAGUA

Las normas contables las emite el Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua y son pocas las existentes (unas trece) por lo que se rigen fundamentalmente por las NICs y las NIAs.

No es obligatoria la presentación de estados contables acompañados con su certificación contable, salvo para las empresas que cotizan en la Bolsa de Valores de Nicaragua - que no son muchas - o las entidades financieras.

En estos casos se siguen las disposiciones de la Bolsa o la Superintendencia de Bancos y los contadores certificantes se basan en las Normas Internacionales de Contabilidad para emitir opinión respecto a la razonabilidad de los estados contables.

16 - PANAMA

De acuerdo a la Resolución 4 de la Junta Técnica de Contabilidad de fecha 10 de febrero de 1998 se ha resuelto adoptar como propias y de aplicación en la República de Panamá, las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs).

La misma resolución adopta también como propias las Normas y Guías Internacionales de Auditoría emitidas por el Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

De este modo en la República de Panamá se ha facultado a la Comisión de Normas de Contabilidad Financiera (NOCOFIN) para que recomienden las acciones reglamentarias necesarias para aplicar las NICs y las NIAs en ese país a partir de los períodos fiscales que se inicien en el año 1999 (2)

Cabe mencionar que en este país, de acuerdo a lo dispuesto en el Decreto Ley 5 del 2 de Julio de 1997 los estados contables deben ser preparados por los comerciantes y refrendados por un Contador Público Autorizado, lo cual implica verificar la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría

17 - PARAGUAY

En este país no hay colegiación obligatoria de contadores públicos ni están obligadas las empresas a presentar estados contables auditados por contadores externos con excepción de los bancos y compañías financieras, estas empresas se guían por las normas del Banco Central.

Las empresas que cotizan sus acciones en la bolsa de comercio deben presentar sus estados contables certificados por auditores inscriptos en el Registro de la Bolsa de Valores y en este caso se utilizan las Normas Internacionales de Contabilidad para emitir opinión.

No existen normas contables propias en el país y se asume que son las Normas Internacionales las que se utilizan cuando se refieren a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

18 - PERU

En el Perú la nueva Ley General de Sociedades ha dispuesto que los estados financieros de las sociedades deben ser preparados de acuerdo con las disposiciones legales sobre la materia y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) en el país.

El Consejo Normativo de Contabilidad (CNC), organismo que tiene a su cargo la emisión de normas contables que deben prevalecer en el país, ha precisado que

tales Principios de Contabilidad comprende a las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) y las normas establecidas por los organismos de supervisión y control siempre que se encuentren dentro del marco teórico en que se apoyan las NICs.

Por lo expuesto en el Perú los estados contables de todas las sociedades reguladas por la Ley General de Sociedades deberán ser elaborados aplicando estrictamente las Normas Internacionales de Contabilidad revisadas para este país por la Federación de Colegios de Contadores Públicos y su Junta de Decanos.

Los auditores independientes, de acuerdo con lo dispuesto por las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, están obligados a señalar en sus dictámenes los casos en que la sociedad se aparta en el seguimiento de lo dispuesto por las NICs al preparar sus estados contables.

19 - PUERTO RICO

Puerto Rico es un territorio de los Estados Unidos de Norteamérica y aunque sus contadores públicos están colegiados en una entidad sin fines de lucro denominada Colegio de Contadores Públicos Autorizados de Puerto Rico, los normas contables que utilizan son las de Estados Unidos.

20 - URUGUAY

En este país ha sido la ley N° 16.060 de sociedades comerciales del año 1990 la que establece que los estados contables se deben presentar de acuerdo a normas contables adecuadas establecidas por reglamentación. La vía reglamentaria se ha llevado a cabo con la emisión de dos decretos.

El poder ejecutivo ha sancionado los decretos 105/91 y 200/93 en los que se transcriben los textos de las Normas Internacionales de Contabilidad N° 1, 2, 4, 7 a 13 y 16 a 18, motivo por el cual son éstas normas las adecuadas para la legislación uruguaya, con el inconveniente que los textos de las NICs se modifican con el tiempo pero los decretos no. El resto de las NICs se consideran de uso alternativo.

En la medida en que no existan normas sancionadas por decreto los Contadores Públicos se rigen por las NICs aunque como la colegiación no es obligatoria los textos de los informes de auditoría no requieren - salvo por imagen de calidad - la obligación de indicar los desvíos en la preparación de la información, si existieren.

Un cincuenta por ciento de la profesión se encuentra afiliado al Colegio de Contadores y Economistas del Uruguay que es quien emite normas contables para la profesión.

21 - VENEZUELA

El organismo que emite normas contables es la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, máximo organismo de representación gremial

que agrupa a todos los Contadores Públicos del país, ya que existe la colegiación obligatoria por ley.

Además existen organismos públicos como la Comisión Nacional de Valores, la cual fue creada en virtud de disposiciones contempladas en la Ley de Mercado de Capitales, donde se le da facultades para emitir “ principios de contabilidad “. También la Superintendencia de Bancos tiene parecidas funciones.

Cuando los principios de contabilidad emitidos por la Federación son diferentes a los de los organismos citados, los Contadores Públicos deben acatar los de la Federación y aclarar tal situación en su informe.

REFERENTE EN CADA PAIS

ARGENTINA	LUIS E. SANCHEZ BROT
BOLIVIA	VICTOR HUGO BERTHIN
BRASIL	ANTONIO CARLOS NASI
COLOMBIA	ORLANDO CORREDOR ALEJO
COSTA RICA	EVELIN GIRON
CUBA	RAMON MARTINEZ
CHILE	ANTONIO CASTILLA PEREZ
ECUADOR	CARLOS DE OLGADO
EL SALVADOR	MANUEL ANTONIO ESCOBAR
ESTADOS UNIDOS	VICTOR ABREU PAEZ
GUATEMALA	LUIS ALBERTO BETETA
HAITI	JOSEPH PAILLANT
HONDURAS	MARCO TULIO MENDIETA
MEXICO	ROBERTO RESA MONROY
NICARAGUA	ALFREDO ARTILES
PANAMA	MARIA ISABEL BRAVO
PARAGUAY	FERNANDO CHILAVERT
PERU	VICTOR ENRIQUE CASO-LAY
PUERTO RICO	IVAN ORLANDI

URUGUAY

MARIO DIAZ DURAN

VENEZUELA

NERGIO PRIETO



Universidad de
San Andrés

APENDICE

B) NORMAS INTERNACIONALES VIGENTES A LA FECHA (MARZO DE 1999)

Estas normas son emitidas en Londres por el International Accounting Standards Committee (IASC)

En los textos de las Normas Internacionales de Contabilidad se utiliza el término estados financieros terminología que abarca al balance general, el estado de resultados o cuenta de ganancias y pérdidas, el estado de cambios en la situación financiera - denominado en Argentina estado de origen y aplicación de fondos - notas y anexos que se identifican como integrante de los estados financieros. En Argentina en lugar de estados financieros utilizamos la expresión estados contables y bajo tal denominación se incluyen el estado de situación patrimonial o balance general, el estado de evolución del patrimonio neto - que es una explicación del patrimonio neto para poder presentar un solo total del mismo en el balance general - , el estado de resultados y el estado de origen y aplicación de fondos, información que se acompaña con notas, cuadros y anexos explicativos que forman parte integrante de los estados contables.

Al texto de las normas lo precede un marco conceptual en donde están definidos los objetivos de los estados contables, sus bases relevantes de preparación -criterio de lo devengado y empresa en marcha - ,las características cualitativas de los estados contables, sus elementos integrantes , la forma de medirlos y el concepto de mantenimiento de capital que servirán de marco de referencia para la redacción de todas las normas internacionales.

La base de medición más utilizada por las empresas en la preparación de sus estados financieros es el costo histórico, que se combina usualmente con otras bases de medición como ser el precio de venta menos gastos de venta, para aquellos bienes que tienen un mercado transparente - cotización conocida públicamente - costo de reposición o costo actual, valuación admitida en un modelo de mantenimiento del capital financiero, valores presentes en el caso de algunos pasivos como ser las deudas por planes de pensiones y retiros.

Norma Internacional N.1 indica que se expongan los supuestos fundamentales para la preparación y presentación de los estados contables, debiéndose indicar el hecho de no seguir alguno de ellos.

Norma Internacional N.2 trata sobre el tratamiento contable para inventarios bajo el sistema de costo histórico incluyendo su disminución a su valor neto de realización si este es menor al costo incurrido.

Debe ser utilizada en todos los casos salvo para los tratados en la NIC 11 - contratos de construcción, en la NIC 32 - instrumentos financieros y en la valuación de inventarios con crecimiento vegetativo o con mercado transparente.

Norma Internacional N. 4 trata sobre amortizaciones, aplicable a todos los activos depreciables aunque específicamente para bienes de uso existe la NIC 16. No es aplicable para la depreciación de bosques, recursos naturales renovables, gastos de exploración y de extracción de minerales, petróleo, gas y recursos no renovables similares por expresa indicación. Tampoco se aplica a la depreciación de gastos de investigación y desarrollo para lo que existe la NIC 9 ni para la depreciación del crédito mercantil (valor llave en la terminología Argentina) que se trata en la NIC 22

Norma Internacional N. 5 trata sobre la información que deben contener los estados contables.

Indica todo lo que debe exponerse desde la carátula de presentación hasta el contenido de cada estado. Incluye en otros pasivos a los impuestos diferidos que los expone también en cargos diferidos en el activo. Los estados deben mostrar las cifras comparativas del período anterior. Dentro del patrimonio neto se expone el superávit por revaluaciones.

Norma Internacional N. 7 trata sobre la forma de preparación y exposición del estado de origen y aplicación de fondos denominado estado de flujo de efectivo. Define efectivo y equivalente de efectivo y agrupa la exposición en actividades operativas, de financiamiento y de inversión.

Admite que la contabilización de participaciones en compañías subsidiarias pueda hacerse por el método de participación o de costos.

Define como exponer los flujos de efectivo de entidades controladas conjuntamente cuando se consolida proporcionalmente.

Norma Internacional N. 8 trata sobre ganancias y pérdidas del período, errores fundamentales y cambios en las políticas contables de modo que todas las empresas preparen el estado de resultados de manera uniforme. Ejemplifica los cambios en política contable como ser activa el interés por construcciones a largo plazo hasta determinado período y considerarlo un gasto financiero posteriormente. Se expone el estado de resultados comparativo modificado en forma retrospectiva por efecto del cambio.

Norma Internacional N. 9 trata sobre la contabilización de los gastos de investigación y desarrollo y su depreciación, tratando cuándo estos gastos deben ser reconocidos como un activo.

Norma Internacional N. 10 trata sobre contingencias y sucesos que ocurren después de la fecha del balance y hasta la fecha de emisión de los estados contables. Se tratan dos tipos de hechos, aquellos que proporcionan una prueba adicional a las condiciones que existían a la fecha del balance y los que son indicadores de condiciones surgidas con posterioridad a esa fecha.

Indica expresamente que las ganancias contingentes no deben acumularse en los estados contables, sin embargo cuando la realización de una ganancia será virtualmente segura, entonces tal ganancia no es una contingencia y es apropiado registrarla.

Norma Internacional N. 11 el objetivo de esta norma es señalar el tratamiento contable de los ingresos y costos asociados con los contratos de construcción. La fecha en que se inicia la actividad del contrato y la fecha cuando la actividad es completada generalmente caen en diferentes períodos, el tema primordial es la

asignación de los ingresos y los costos a los períodos contables en los que se realiza el trabajo.

Norma Internacional N. 12 trata sobre la contabilización del impuesto a las ganancias por el método del impuesto diferido. Prohíbe la utilización del denominado método de diferimiento y requiere otro método de pasivo que no es el que se centra en las diferencias en tiempo de las partidas que afectan el estado de resultados. Este método tiene en consideración las diferencias temporales que son diferencias entre el monto atribuido para la liquidación del impuesto a activos o pasivos y su monto según las normas contables.

Se debe reconocer un crédito fiscal cuando existan quebrantos impositivos que se utilizarán en ejercicios futuros. Se debita una cuenta del activo créditos y se acredita la cuenta del pasivo impuestos diferidos. Debe haber evidencias de que la empresa tendrá suficiente utilidad en el futuro contra la cual utilizar el quebranto acumulado.

Norma Internacional N. 13 esta norma debe aplicarse a la presentación de activos y pasivos circulantes, denominándose a la diferencia entre activo y pasivo circulante “capital de trabajo”

El ciclo de operaciones de una empresa se refiere al tiempo promedio entre el momento en que se adquieren materiales que entran en el proceso y aquel en que se cobra la venta de lo producido. La norma utiliza el lapso de un año para agrupar activo y pasivos, clasificación similar a la utilizada en Argentina al exponer activos y pasivos corrientes.

Norma Internacional N. 14 el objetivo de presentar información por segmentos es proporcionar al lector de la información datos sobre la contribución a las utilidades de las diferentes áreas industriales y geográficas en las que una empresa opera. Los usuarios de los estados contables necesitan información segmentada para evaluar debidamente los riesgos en toda empresa.

Cuando la empresa presenta además de sus estados contables los consolidados, la información por segmentos se presentará solamente para los estados consolidados.

Norma Internacional N. 15 En la mayoría de los países los estados contables se preparan sobre la base de costos históricos sin tomar en cuenta ni los cambios en el nivel general de precios ni los cambios en los precios específicos de los activos, salvo por la posible revaluación de los bienes de uso o bienes de cambio con el límite de su valor neto de realización. Aunque esta norma tiene como objetivo informar a los usuarios de los estados contables los efectos de estos cambios en los precios no se pretende que los estados reflejen en forma directa el valor de la empresa en conjunto.

Contiene el esquema de nuestra Resolución Técnica 6: a) reexpresión de partidas para reflejar los cambios en el poder adquisitivo general y luego b) exponer los costos actuales de los activos una vez reexpresados en moneda constante. En todos los casos es aplicable el test de recuperabilidad

La norma indica que no existe un acuerdo común a nivel internacional para proporcionar esta información de manera uniforme, reflejando los precios cambiantes y admite que hasta tanto se adquiera mayor experiencia sería útil que esta información se presente como complementaria.

Norma Internacional N. 16 trata sobre el tratamiento contable de los activos inmovilizados como ser propiedades planta y equipos, los denominados bienes de uso en las normas Argentinas. Estos serán considerados un activo en la medida que

se pueda determinar la existencia de un flujo de beneficios económicos futuros generados por ese bien. A este concepto en Argentina se lo denomina “ valor de utilización económica “.

Trata los cargos por depreciación de bienes de uso considerando los distintos factores que la originan como ser el uso, la obsolescencia técnica y los límites legales.

El tratamiento alternativo permitido en esta norma es la revaluación técnica y la utilización del nuevo valor como base para el cargo por depreciación. El mayor valor proveniente de la revaluación debe ser acreditado directamente a capital bajo el encabezado de superávit por revaluación. Esta forma de tratar el mayor valor en los revalúos técnicos es similar a la utilizada en las normas Argentinas.

Al indicar que la revaluación debería ser hecha con suficiente regularidad de modo que el valor en libros no difiera del “ valor justo “ a la fecha de cierre (punto 30), parecería que está incorporando en la norma el modelo de valores corrientes argentino.

Norma Internacional N. 17 trata sobre la contabilización de arrendamientos operativos o arrendamientos financieros - leasings -

En el caso de arrendamientos financieros éstos se deben reflejar en el balance del arrendatario (el que alquila y usa) mediante el registro de un activo y un pasivo, al valor justo del activo arrendado al inicio del arrendamiento.

Aunque legalmente el contrato de arrendamiento no da al arrendatario la propiedad del activo arrendado, en el leasing la realidad es que el arrendatario recibe los beneficios económicos de la utilización del activo arrendado, durante la mayor parte de la vida útil del mismo, a cambio de obligarse a pagar, por ese derecho, una cantidad similar al valor justo del activo más los cargos financieros correspondientes (punto 12)

Cuando dichas transacciones de arrendamiento no se reflejan en el balance del arrendatario, los recursos económicos y el nivel de obligaciones de una empresa se subestiman. Por eso es conveniente que se registre como un activo y como un pasivo (punto 13)

El arrendamiento financiero origina la depreciación del activo. Cuando no exista una seguridad razonable de que la propiedad del activo pasará al arrendatario al término del período de arrendamiento, el activo se debe depreciar totalmente en lo que resulte menor entre; el período de arrendamiento o la vida útil del activo. (punto 17)

El arrendamiento financiero origina un cargo por depreciación del activo, más un cargo financiero en cada período contable. La suma de esas cantidades no es por lo general igual a los pagos de rentas del período, por lo que no se debe cargar simplemente los pagos a resultados. Consecuentemente es probable que el activo y el pasivo no sean iguales después de iniciado el arrendamiento. (punto 18)

En los arrendamientos operativos el cargo a resultados es el alquiler mensual representativo del patrón de tiempo del beneficio del usuario. (punto 19)

En los registros contables del arrendador cualquier activo mantenido bajo un arrendamiento financiero se debe registrar como una cuenta a cobrar por un monto igual al valor de la inversión neta. (punto 28)

Norma Internacional N. 18 trata sobre el reconocimiento contable a los ingresos, entendiendo como tal a la utilidad que se origina en el curso de las actividades ordinarias de un empresa llamado como ventas, comisiones, intereses, dividendos, regalías. El objetivo de esta norma es señalar el tratamiento contable del ingreso que se origina en cierto tipo de transacciones, siendo el tema primordial cuando reconocer el ingreso.

Norma Internacional N. 19 trata sobre la contabilización de los beneficios a empleados por retiros. El objetivo de esta norma es señalar cuándo debe reconocerse como un gasto el costo de proporcionar los beneficios de retiro y la cantidad que debe ser reconocida.

Los planes de beneficios por retiros son arreglos mediante los cuales una empresa proporciona beneficios a sus empleados a la terminación del contrato laboral ya sea en la forma de un ingreso anual o una cantidad total. Estos beneficios pueden ser determinados con anterioridad al retiro y dan lugar a la constitución de provisiones.

Se han desarrollado un número de métodos de valuación actuarial para estimar la obligación de la empresa bajo planes de beneficios definidos, métodos que son usados frecuentemente para propósitos contables con el fin de determinar el gasto a ser reconocido en cada período.

Norma Internacional N. 20 trata sobre la contabilización de concesiones otorgadas por el gobierno y planes de asistencia gubernamental a una empresa o clases de empresas.

Norma Internacional N. 21 trata sobre los efectos de las variaciones en tipos de cambio de moneda extranjera. Una empresa puede tener transacciones en moneda extranjera o puede tener operaciones en el exterior. En ambos casos se debe registrar en la moneda del país en que la empresa emite sus estados contables. El tema principal es decidir a que cotización registrar y cómo reconocer el efecto de las diferencias de cotización en los estados contables.

Las diferencias de cotización originadas en una inversión efectuada en una empresa extranjera, deben clasificarse como capital en los estados contables hasta la disposición de la inversión, en cuyo caso debe ser reconocido como ingreso o como gasto (punto 17)

Las partidas individuales en los estados contables de la empresa que tiene una operación en el exterior son convertidas al tipo de cambio vigente en el momento que la empresa en el exterior hizo cada transacción, como si en esa fecha lo hubiese hecho la empresa inversora (punto 28)

Al convertir los estados contables de una entidad extranjera para incorporarlo a los estados contables la empresa debe usar los procedimientos siguientes:

- a) los activos y pasivos monetarios y no monetarios de la entidad extranjera deben ser convertidos al tipo de cierre;

- b) las partidas de ingreso y gasto de la entidad extranjera deben ser convertidas a la cotización de la fecha de las transacciones, excepto cuando la entidad extranjera informa en la moneda de una economía hiperinflacionaria, en cuyo caso estas partidas deben convertirse a la cotización de cierre.
- c) todas las diferencias de cambio resultantes deben ser clasificadas como capital contable hasta la disposición de la inversión neta. (punto 30)

Norma Internacional N. 22 trata sobre la contabilización y exposición de combinaciones de negocios por fusiones y adquisiciones, así como el mecanismo de depreciación del valor llave que con estas operaciones puede generarse

Indica el tratamiento a dar al valor llave negativo originado en la adquisición cuando el costo de adquisición es menor que la valuación del patrimonio neto que se incorpora. Esta diferencia si no es deducida de cada uno de los bienes que se incorporan representa una ganancia diferida que la norma permite que se difiera en no más de veinte años según el caso.

(punto 49)

Define el tratamiento a dar ante uniones transitorias o negocios conjuntos incorporando proporcionalmente en los estados contables la participación existente.

Determina los valores reales de activos y pasivos adquiridos en base a valores justos con criterios muy similares a un modelo de valores corrientes (punto 38 y 39)

Define al valor llave originado en una adquisición como un pago hecho por el adquirente en anticipación de beneficios económicos futuros, que pueden ser resultado de la sinergia de la negociación. (punto 41) El valor llave debe ser amortizado en un período que no exceda de veinte años desde la fecha de incorporación. (punto 42)

Norma Internacional N. 23 trata sobre el tratamiento de los costos financieros por préstamos.

La norma requiere la consideración inmediata como gasto financiero de los costos por préstamos, pero admite la activación de estos costos cuando son directamente atribuibles a la adquisición o construcción de un activo que requiere un período sustancial de tiempo para estar listo para su uso o venta.(punto 11).

Es condición para activar estos gastos financieros que hubiesen sido evitados si no se elaborara el activo en cuestión (punto 13) y que respondan a costos reales de préstamos incurridos (punto 15). Los gastos financieros deben dejar de activarse si el desarrollo del activo se interrumpe por períodos extensos (punto 23), pero la activación continúa durante el período que necesitan los inventarios para lograr su madurez o cuando los altos niveles del agua demoran la construcción de un puente siendo esta una situación común en la región geográfica de que se trate (punto 24)

Norma Internacional N. 24 trata sobre la forma de exposición cuando existen partes relacionadas. Se considera que las partes están relacionadas si una de ellas tiene capacidad para controlar a la otra, o para ejercer una influencia importante sobre la otra en la toma de decisiones financieras y operativas.

Norma Internacional N. 25 trata sobre contabilización de las inversiones corrientes y no corrientes. Indica las posibilidades de contabilizar inversiones de fácil realización al valor de costo o al precio de mercado, pero hace especial mención a que normalmente sería inapropiado reconocer utilidades en la venta de inventarios antes de que la venta fuera segura. Los que apoyan el valor de mercado argumentan que el hecho de valorar las inversiones al costo histórico permite a la administración reconocer utilidades con discreción, ya que éstas inversiones pueden venderse e inmediatamente recomprarse reconociendo en resultados la correspondiente utilidad. (puntos 20 y 21)

Un aumento en el valor en libros de las inversiones a largo plazo, proveniente de su revaluación, debe acreditarse al capital contable de los accionistas como un superávit por revaluación (punto 32)

Algunas empresas contabilizan las inversiones a corto plazo al valor de mercado, reconociendo las variaciones en el valor de mercado como un resultado a ser contabilizado. En algunos países no se permite que esas utilidades se incluyan en los resultados, sino que se acrediten directamente al interés de los accionistas y se contabilicen en la misma forma que el superávit por revaluación sobre inversiones a largo plazo. (punto 42)

Norma Internacional N. 26 trata sobre contabilización y exposición de los planes de retiro de empleados. Esta norma se refiere al plan de beneficios como ser esquemas de pensión o jubilación, como una entidad que informa por separado. Trata sobre la contabilización y la información del plan a todos los participantes como un grupo. Esta norma complementa a la NIC 19 (punto 2 y 3)

Norma Internacional N. 27 trata sobre la preparación de estados contables consolidados, ante inversiones en empresas controladas y la contabilización de inversiones en subsidiarias.

Norma Internacional N. 28 trata sobre contabilización de las inversiones en empresas asociadas o sea aquellas en las que el inversionista tiene influencia significativa pero no control.

El método a utilizar denominado en la Argentina de Valor Patrimonial Proporcional registra inicialmente la inversión al costo y la ajusta posteriormente por los cambios que se producen en el patrimonio neto de la asociada, de este modo el estado de resultados del inversionista refleja su participación en los resultados de la compañía en la que ha invertido. Las distribuciones recibidas de una compañía asociada reducen el valor en libros de la inversión, pues el mayor valor ya ha sido contabilizado como resultados antes de su distribución

Pueden existir mayores valores que modifiquen el valor de la inversión que no se reflejen en el estado de resultados si provienen de revaluaciones de activos que afectaron el patrimonio neto en la empresa asociada. En estos casos afectan el patrimonio neto de la inversora pero no pasan por su estado de resultados. (punto 6)

Si se utiliza el método del costo -no admitido en la normativa argentina - un inversionista registra al costo la inversión efectuada y reconoce utilidades solamente en la medida que las recibe por distribución. (punto 7).

La inversión en una asociada debe contabilizarse en los estados contables consolidados bajo el método de la participación, excepto cuando la inversión se adquiere y mantiene exclusivamente con la intención de enajenarla en un futuro cercano, en cuyo caso debe contabilizarse bajo el método del costo (punto 8)

Una inversión en una asociada se contabiliza usando el método del costo cuando opera bajo restricciones severas a largo plazo que afectan considerablemente su capacidad para transferir fondos al inversionista (punto 10)

Un inversionista debe discontinuar el uso del método de participación a partir de la fecha que deje de tener influencia significativa en una asociada pero retenga ya sea total o parcialmente su inversión (punto 11)

Se considera que existe influencia significativa si un inversionista posee directa o indirectamente 20% o más de los votos de la compañía en la que invierte (punto 4)
En la ley de sociedades argentina se considera sociedad vinculada cuando una participe en más del 10% del capital de la otra. (art. 33).

Norma Internacional N. 29 trata sobre la información que deben contener los estados contables en economías hiperinflacionarias

Entre las consideraciones para incluir a una empresa en situación hiperinflacionaria se establece que la tasa acumulada de inflación sobre tres años se aproxima o supera al 100%
(punto 3)

Norma Internacional N. 30 trata sobre estados contables de bancos y otras entidades financieras.

Indica la norma que las operaciones de los bancos, y por lo tanto sus principios de contabilidad e información son diferentes de los de otras empresas comerciales. Esta norma reconoce sus necesidades especiales. (punto 2)

Indica en sus puntos 9 y 10 la información que debe presentar el estado de resultados, en sus puntos 18 / 19 el contenido del balance general, en su punto 26 las contingencias y compromisos que debe informar, así como un análisis de los activos y pasivos agrupados por vencimientos relevantes (punto 30) , informaciones por áreas geográficas, grupos de clientes o de industrias u otras concentraciones de riesgos (punto 40), etc.

Comenta en su punto 17 que el interés neto es un producto tanto de las tasas de interés como los montos de los créditos y préstamos. Es deseable que la gerencia proporcione un comentario sobre las tasas promedios de interés, el promedio de activos que devengan intereses, así como el de pasivos y las facilidades crediticias dadas por el gobierno, si existieren.

Actividades de fideicomiso punto 55: Normalmente los bancos actúan como fiduciarios ante la tenencia o colocaciones de activos a nombre de personas físicas, fideicomisos. En esos casos los activos en fideicomiso no son activos del banco y por lo tanto no se incluyen en su balance general. Si el banco está dedicado a actividades de fideicomiso significativas, la exposición de ese hecho y la indicación

de dichas actividades se hace en los estados contables, debido al pasivo potencial si fallara en sus funciones fiduciarias.

Norma Internacional N. 31 trata sobre el tratamiento en los estados contables de joint ventures o negocios conjuntos.

En los estados contables consolidados el inversionista conjunto debe reportar su interés en una entidad controlada usando uno de los dos formatos de información para la consolidación proporcional (punto 25)

Consolidación proporcional es un método de contabilidad e información por el cual la participación del inversionista conjunto en cada uno de los activos, pasivos, ingresos y gastos de una entidad controlada conjuntamente, se combina sobre una base de renglón - por - renglón con partidas similares en los estados contables del inversionista o se reporta como partidas separadas.(punto 28)

El uso del método de consolidación proporcional o el de participación no es apropiado cuando el interés en una entidad controlada conjuntamente se piensa enajenar en un futuro cercano o cuando la entidad controlada conjuntamente opera bajo restricciones severas a largo plazo, las cuales dañan significativamente su habilidad para transferir fondos al inversionista.(punto 34)

Norma Internacional N. 32 trata sobre contabilización y exposición de los instrumentos financieros

Un instrumento financiero es cualquier contrato que dé origen a un activo financiero, a un pasivo financiero o a un instrumento de capital de otro ente.

Los instrumentos financieros incluyen tanto instrumentos primarios, como cuentas por cobrar, por pagar y capital social, así como instrumentos derivados tales como opciones financieras, futuros y contratos anticipados, swaps de tasas de interés y swaps de divisas. (punto 9)

Los instrumentos financieros derivados crean derechos y obligaciones que tienen el efecto de transferir entre las partes que los suscriben uno o mas de los riesgos financieros inherentes a un instrumento financiero primario básico. (punto 10)

Cuando una acción preferida estipula el rescate obligatorio por parte del emisor por un monto determinado en una fecha futura, el instrumento cumple con la definición de pasivo financiero y se clasifica como tal.(punto 22)

Esta norma no trata de la medición de activos financieros, pasivos financieros e instrumentos de capital. (punto 28)

El emisor de un bono convertible en acciones primero determina el pasivo financiero descontando el flujo de pagos futuros de interés y principal a la tasa existente en el mercado de un pasivo similar que no tenga un componente asociado de capital. La cantidad a registrar correspondiente a la parte de capital se determina deduciendo la cantidad de pasivo financiero al valor del instrumento como un todo. (punto 29)

Es importante exponer las relaciones de cobertura que pudieran existir cuando una empresa posee una inversión en acciones para la que ha comprado una opción de venta.

También es importante explicar las relaciones entre los componentes de instrumentos sintéticos, como deuda a tasa fija ligadas con un swap a tasa flotante. (punto 51)

Para los activos y pasivos financieros registrados contablemente a su justo valor, la empresa debe informar si esos importes provienen de los precios cotizados en el mercado, avalúos independientes, análisis de flujo de efectivo descontado u otro método indicando las suposiciones hechas para arribar a ese valor (punto 54)

Para cada clase de activo o pasivo financiero la empresa debe informar su exposición al riesgo en la tasa de interés incluyendo las fechas contractuales para la fijación del precio o su fecha de vencimiento, lo que ocurra antes y las tasas efectivas de interés cuando éstas sean aplicables (punto 56). Esta información proporciona a los usuarios de los estados contables una base para evaluar el riesgo de precio de la tasa de interés al que está expuesta una empresa y sus potenciales ganancias o pérdidas. (punto 58)

La tasa de interés efectiva (rendimiento efectivo) de un instrumento financiero monetario es la tasa que utilizada en el cálculo de un valor presente, da como resultado el valor registrado en libros. (punto 61)

Norma Internacional N. 33 trata sobre la información a proporcionar proveniente de la ganancia por acción. El objetivo de esta norma es prescribir principios para la determinación y presentación de las utilidades por acción lo que mejorará las comparaciones entre diferentes empresas

Las utilidades básicas por acción (esto es la que se obtiene luego de deducir los dividendos para acciones preferidas) deberán calcularse dividiendo la utilidad o pérdida neta del período atribuible a accionistas de acciones ordinarias entre el número promedio ponderado de acciones vigentes durante el período. (punto 10). El número ponderado es el número de acciones vigentes al principio del período, ajustado por el número de acciones emitidas durante el período multiplicado por un factor de ponderación de tiempo. El factor de ponderación de tiempo es el número de días que la acción está en circulación en función al número de días totales del período. (punto 15)

Norma Internacional N. 34 trata sobre la exposición de información contable de períodos intermedios

Norma Internacional N. 35 trata sobre la información a brindar ante discontinuación de actividades u operaciones, mejorando la habilidad de los usuarios de los estados contables para hacer proyecciones de los flujos de fondo de la empresa, su capacidad de generar ganancias y de la posición financiera, mediante la segregación de información acerca de operaciones discontinuadas.

Norma Internacional N. 36 trata sobre las registraciones por desvalorización de activos

Norma Internacional N. 37 trata sobre provisiones y contingencias activas y pasivas

Norma Internacional N. 38 trata sobre activos intangibles

Norma Internacional N. 39 trata sobre el reconocimiento y medición de un instrumento financiero. El objetivo de esta norma es establecer principios para el reconocimiento, medición y exposición de información acerca de instrumentos financieros en los estados contables de empresas.

No se incluyen en el cuadro la Norma Internacional N. 3 por haber sido reemplazada por la norma 27 y la Norma Internacional N. 6 que fue reemplazada por la norma 15

En aquellos casos en donde las Normas Internacionales de Contabilidad permiten dos tratamientos contables, un tratamiento es denominado “ punto de referencia “ y el otro tratamiento como la “ alternativa permitida “.



Universidad de
San Andrés

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

(1) Boletín Interamericano del AIC N..... mes.....página 6

(2) Gaceta Oficial de la República de Panamá del 30 de abril de 1998

Maldonado, Eduardo, Contabilidad Comparada , Ediciones Eudecor, Córdoba, Argentina, 1998

International Accounting Standards Committee, Normas Internacionales de Contabilidad 1997, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 1997

Gil, Jorge José, Anales de las XIX Jornadas Universitarias de Contabilidad, Mendoza, 1998



Universidad de
San Andrés

A) ORGANISMOS INTERNACIONALES RELACIONADOS CON LA PROFESION CONTABLE

Organización Mundial del Comercio y Servicios (OMC)

Es la continuadora de los acuerdos del GATT, pero contrariamente a lo que era el GATT, un simple acuerdo de aranceles y tarifas, la OMC es una institución con estructura propia y sus normas abarcan el comercio de servicios y el comercio de ideas, es decir, los aspectos de la propiedad intelectual relacionados con el comercio.

En el marco de la OMC se le ha dado prioridad al tratamiento de la liberalización de los servicios de contabilidad. Por lo tanto se torna imprescindible la armonización de las normas contables para que los estados contables puedan ser interpretados de la misma manera en los distintos mercados de capitales del mundo.

Argentina se ha comprometido en esta primera etapa la negociación de la liberalización de los servicios de contabilidad, auditoría y teneduría de libros. servicios de arquitectura, de ingeniería y jurídicos.

Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants - IFAC)

Tiene entre sus objetivos elaborar las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) e interviene a través de su presidente en la Junta de Consejeros del IASC (International Accounting Standards Committee), con voz pero sin voto.

Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee - IASC)

Es un cuerpo privado independiente creado con el objetivo de lograr uniformidad en los principios de contabilidad alrededor del mundo. Fue constituido en 1973 a través de un convenio efectuado por los cuerpos de contadores profesionales de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Holanda, Reino Unido e Irlanda y Estados Unidos de Norteamérica. Desde 1983 los miembros del IASC han incluido a todos los cuerpos de contadores profesionales que son miembros de la Federación Internacional de Contadores (IFAC)

Los objetivos del IASC son:

- a) formular y publicar para el interés público normas de contabilidad para ser observadas en la presentación de estados contables y promover su aceptación y observancia en todo el mundo.
- b) trabajar en general para la mejora y armonización de las regulaciones, normas de contabilidad y procedimientos relativos a la presentación de estados contables.

Tiene su sede en Londres y ha emitido las treinta y nueve Normas Internacionales de Contabilidad que indico en este trabajo.

Organización Internacional de Comisiones de Valores (International of Securities Commissions - IOSCO)

Estable las normas contables aplicables a las empresas que cotizan en el mercado de capitales, habiendo decidido que los estados contables que se presentan en los distintos mercados de capitales deben estar auditados aplicando las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la IFAC

Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (Federation Accounting Standards Boards- FASB)

Emite las normas contables en Estados Unidos de Norteamérica y asiste como miembro observador a las juntas del IASC

Comisión Europea

Emite las normas contables en Europa y asiste como miembro observador a las juntas del IASC

5. NORMAS ARGENTINAS QUE DEBEN SER AJUSTADAS INMEDIATAMENTE

Si la Argentina aprueba un proyecto como el detallado en este trabajo, debe adecuar inmediatamente algunas de sus normas vigentes como ser:

Resoluciones técnicas 4 y 5: tratamiento del valor llave negativo para adecuarlo a la NIC 22.

Resolución técnica 8 y 9: eliminación de la preparación del estado de variaciones del capital corriente. Obligatoriedad de presentar el estado de origen y aplicación de fondos por el método directo para todos los entes sin excepción, para adecuarla a la NIC 7.

Resolución técnica 10: eliminación del modelo de valores corrientes, se reemplaza por el modelo de valores económico contables, para adecuarlo a las NICs indicadas anteriormente.

Inclusión de normas sobre la contabilización de arrendamientos operativos y financieros (leasings) vinculados con la NIC 17.

Resolución Técnica 13: eliminación de la opción del método ajustar - convertir - discriminar, de modo que el único método aceptado sea el de convertir - ajustar mediante el cual los bienes tenidos para su uso se computan a sus importes históricos menos la correspondiente depreciación, siendo la unidad de medida a

emplear la del poder adquisitivo de los pesos de la fecha de los estados contables, acorde con la NIC 21

6. TEMAS PENDIENTES PARA SER ARMONIZADOS CUANDO LAS NORMAS INTERNACIONALES LOS TRATEN

Los temas que quedan pendientes para ser incorporados en algún momento futuro a las normas internacionales y a partir de ahí a las normas de cada país son los siguientes:

- a) valuación e incorporación de activos intangibles autogenerados como el valor llave y el valor de marcas inseparables del negocio en cuestión y que aunque tienen un valor económico en el mercado los estados contables no lo reflejan por haber sido autogenerado.
- b) las sumas a desembolsar con motivo de fallos judiciales adversos y altamente probables, cuando su importe se desconoce y no existen bases confiables para su determinación.
- c) los inventarios de bienes producidos o construidos con un proceso que se prolonga en el tiempo si su venta puede ser dificultosa o existe incertidumbre y se valúan al costo de reposición o al costo original en moneda constante, debería agregarse el interés que se le atribuya a la inversión total durante el período de construcción o fabricación, sea utilizando capital propio como capital ajeno. La obligatoriedad de incluir el interés sobre la inversión total, sea propia o ajena, de los bienes con proceso de producción prolongado, quedaría pendiente de contabilización hasta tanto lo trate una Norma Internacional. Esta situación se aplicaría tanto a los bienes de cambio como a los bienes de uso con un proceso de producción prolongado, que solamente admiten la activación de intereses cuando se utiliza capital ajeno para su elaboración, según la propuesta Argentina acorde con la Norma Internacional de Contabilidad.
- d) el registro contable de ganancias contingentes virtualmente seguras que menciona la NIC 10 y de las que admite su contabilización como ganancia del período.