

XLIV JORNADAS UNIVERSITARIAS DE CONTABILIDAD – Transformando la educación contable para un mundo sostenible

I – AREA TÉCNICA

5.- NORMAS CONTABLES PROFESIONALES

5.1. Impacto del nuevo Código Civil y Comercial Unificado por la aplicación/reglamentación del artículo 320.

5.2. Análisis de la Resolución Técnica Nº 54. La transición hacia las normas contables unificadas

Auditoría Fiscal y Contable. Determinación y Análisis de los efectos sobre la fiscalización del impuesto a las ganancias argentino por la existencia de Normas Legales basadas en Normas Contables.-

AUTOR: MAGISTER ALVARENGA LUCAS EMANUEL¹

LUGAR Y FECHA: Pcia. R. Sáenz Peña/Provincia de Chaco – 11 de Agosto de 2023

DOCENTE UNIVERSIDAD DE LA CUENCA DEL PLATA: TITULAR DE MATERIAS DE IMPUESTOS, CONTABILIDAD Y AUDITORIA – ANTIGÜEDAD: 6 AÑOS

AÑO 2023

¹ Contador Público (UNNE); Especialista en Tributación (UNNE); Especialista en Docencia en Ciencias Económicas (UBA); Magíster en Contabilidad Superior y Auditoría (UNNE); Posgrados en Finanzas (UADE) Economía y Finanzas en la Era Digital (UBA); Auditoría Forense (UBA); Auditoría Fiscal (UNL); Asesor Financiero Certificado (IEAF/España), Doctorando en Administración de Negocios (DBA), en ESEADE - Buenos Aires. Docente y Consultor de Empresas.-

AREA TECNICA – NORMAS CONTABLES PROFESIONALES – AUDITORIA FISCAL Y CONTABLE – AUTOR: ALVARENGA LUCAS E.

Resumen

La auditoría fiscal y contable son dos disciplinas que tienen como objetivo garantizar la transparencia y fiabilidad de la información financiera de las empresas. Sin embargo, a menudo se realizan de manera independiente y con diferentes enfoques, lo que puede generar confusiones y redundancias en el proceso. Una propuesta para unificar ambas disciplinas sería la creación de una única normativa que integre los principios y procedimientos de ambas. Esto permitiría unificar los criterios de evaluación y análisis de la información financiera, evitando duplicidades en los procedimientos y logrando una mayor eficiencia en la detección de irregularidades. Asimismo, la unificación permitiría una mayor coordinación entre los profesionales que realizan estas labores, fomentando un trabajo en equipo y una visión más amplia y completa de la situación financiera de la empresa. De esta forma, se lograría, además una mayor eficacia en la identificación de riesgos y la toma de decisiones, lo que se traduciría en una gestión más eficiente y efectiva de la empresa. En definitiva, la unificación de la auditoría fiscal y contable supondría una evolución en la forma de realizar estas labores, permitiendo una mayor coordinación, eficiencia y eficacia en la gestión de la información financiera de las empresas.-

Este trabajo se enfoca en la utilidad que tienen los estados financieros para la Auditoría Fiscal. El objetivo general consiste por un lado y desde el Área Contable, en proponer una reforma en los Códigos de Fondo en relación a la medición de Activos, Pasivos y Patrimonio Neto preferentemente hacia el Valor Razonable y, en segundo lugar, desde el Área de Auditoría, como consecuencia de lo anterior unificar las Auditorías Fiscal y Contable. La respuesta surgirá del método de investigación a priori, del análisis de textos, artículos, de la investigación principalmente bibliográfica y de las conclusiones sobre lo que distintos autores han escrito sobre el tema. Los principales hallazgos se basan en que los estados contables no son “per se” base para la consecución de Auditorías Fiscales; en la Zona del NEA se evidencia que la información irrelevante puede afectar el proceso de toma de decisiones. Como resultado de la investigación se sugiere que los Códigos de Fondo respeten los estándares contables de reconocimiento y medición de Activos, Pasivos y Patrimonio Neto logrando de esta manera que la Auditoría Fiscal esté en función de la Auditoría Contable.- Partiendo de las premisas fácticas que la Auditoría Contable se ejerce en función de las Normas Contables Profesionales emitidas por la FACPCE y que la Auditoría Fiscal se realiza siguiendo las normas legales (Códigos de Fondo basados en normas Contables); si se cumple la premisa condicional anterior concluimos que la Auditoría Fiscal estará en función de la Auditoría Contable.

Palabras clave: usuarios, estados financieros, utilidad, auditoría fiscal y contable

INDICE

INTRODUCCION.....	4
OBJETIVOS GENERALES.....	7
MARCO TEÓRICO.....	8
PROPUESTA.....	12
CONCLUSIONES.....	20
BIBLIOGRAFIA.....	22

INTRODUCCION

El propósito de la presente investigación se centra en la repercusión que tendría sobre la Auditoría Fiscal el hecho que exista una Legislación cuya redacción a los fines del reconocimiento, medición sean concordantes, en su totalidad (o en la mayor parte en lo sustancial), con los estándares contables expuestos en las Resoluciones Técnicas emitidas por la F.A.C.P.C.E. (Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas), hoy RT 54 (Norma Unificada Argentina de Contabilidad).-

Este trabajo pretende, además, delimitar cuáles serían esos efectos, verlos en su conjunto como una mejora del procedimiento moderno de Auditoría Fiscal y Contable.-

Adicionalmente se plantean soluciones a la problemática abordada en el convencimiento que puede mejorarse la calidad percibida de la información contable.

Para definir el conocimiento actual del tema, el trabajo fue abordado en tres capítulos los cuales se refieren a cuestiones marco, entre ellos, tales como qué necesitan los usuarios de estados financieros de las empresas; cómo los usuarios utilizan los estados financieros y qué posición toma el regulador de las normas contables.

La importancia de esta investigación radica en el hecho que es necesario que la comunidad profesional contable asuma un rol activo, en diferentes Organismos Normativos, buscando nuevas respuestas a las necesidades insatisfechas de información que plantean distintos tipos de usuarios externos, entre ellos los fiscos de diferentes ámbitos.

Las críticas al modelo tradicional han impactado en los organismos emisores de normas contables, de forma tal que los mismos han dedicado parte de sus esfuerzos al análisis de la situación en la búsqueda de lograr algún tipo de mejora que pueda conformar a usuarios, reguladores y revisores de estados financieros, teniendo en cuenta la problemática de las organizaciones en lo que se refiere a las restricciones planteadas sobre los costos de preparación y la vulnerabilidad ante la competencia por eventuales excesos de exteriorizaciones sobre la situación de las empresas, como ejemplo podemos citar el "Método del Impuesto Diferido" aplicado en este caso .

La información contable, como base de la información económica, desempeña un papel vital en la construcción de la dinámica organizacional ya que la contabilidad posibilita:

- a) la definición y asignación de los derechos de decisión de los agentes en la organización.
- b) los mecanismos de evaluación y seguimiento a las decisiones y acciones de los agentes.
- c) la implementación de esquemas de incentivos y remuneración por el desempeño de los agentes.

Es necesario aclarar que si bien el título de la investigación es extenso, crea un impacto en el sentido de vincular normas legales con normas contables, por lo que entiéndase como normas legales en el sentido más amplio (Códigos de Fondo, ley de Impuesto a las Ganancias, Ley de Bienes Personales).

El saber contable se presenta de una manera sorprendente y extraña para el que accede a la contabilidad desde otra disciplina científica. En Latinoamérica la contabilidad patrimonial se manifiesta predominantemente como un conjunto de reglas, normas o prescripciones contables.- Las normas son las que causan la extrañeza y sorpresa cuando se examina el saber contable. Si se reduce a ellas parecería imposible calificar como científica a la contabilidad. Ninguna disciplina científica se formula como un conjunto de normas porque no sería ciencia. La contabilidad no podría calificarse como científica pues no puede utilizar el método científico para seleccionar las normas más adecuadas (Scarano Eduardo,2006:15-18).

A partir de la conceptualización teórica referida a la registración contable unívoca de la capacidad contributiva para establecer las bases y pautas que cualquier legislación debiera receptar para los diferentes tipos de imposiciones.-

Partimos de la propuesta del Dr. Fowler Newton, para proponer una nueva normativa unificada y de la problemática planteada en relación a la actividad de fiscalización en la Administración Tributaria y como "compliance tributario" para luego formular nuestro Problema de Investigación; pero a los fines de una cabal integración de conceptos necesarios para la correcta formulación del mismo, precisamos recordar qué se entiende por "fiscalización" según Doctrina y aclarar también la digresión terminológica existente. Recordando un poco las atribuciones de la AFIP, como lo menciona el Dr. Jorge H. Damarco (2012:2-3):

" 9.3 - La actividad discrecional de la AFIP comprende la verificación, fiscalización y percepción de los tributos (...). 9.4 - La 'verificación' de los tributos consiste en la comprobación de su existencia y de su materia imponible (...). Aún cuando dichas actividades se realicen conjuntamente y en muchos casos una suponga la otra, conceptualmente son distintas. 9.5 - La discrecionalidad del organismo recaudador para la verificación, fiscalización y percepción de los tributos es una discrecionalidad técnica referida, particularmente, a la adopción de las medidas que resulten más aptas para la realización de aquellas actividades (...)"

Nuestro problema de investigación se centra en la repercusión que tendría sobre la Auditoría Fiscal, el hecho que exista una Legislación que a los fines del reconocimiento y medición sean concordantes, en su gran mayoría, con los estándares contables expuestos en las Resoluciones Técnicas emitidas por la F.A.C.P.C.E. (Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas), donde estas últimas son a su vez "sensores" para la Auditoría Contable de Estados Financieros. Y menciono en su gran mayoría porque también se propone una leve modificación respecto a la valuación de Activos y Pasivos para luego tomar la propuesta del Dr. Fowler Newton.-

Como importancia de la presente investigación podemos decir que en la zona del NEA (Noreste Argentino), existen una gran cantidad de Pymes (Pequeñas y Medianas Empresas) que recurren al Contador que prepara y audita los Estados Financieros según normas de auditoría vigente, además de ello, deben contratar un auditor fiscal previo (muchas veces coincide con el contador que audita los estados financieros) de lo contrario pueden generar que los inspectores fiscales de las distintas administraciones lleguen a dichas organizaciones (Auditoría Fiscal de Oficio).- Por lo que "Contabilidad y Auditoría" podrían ser considerados a "grosso modo" como 2 caras de una misma moneda. Para definir el conocimiento actual del tema, la presente investigación es principalmente bibliográfica, buscando ahondar en la utilidad de los estados contables para sus usuarios enfocado en la unificación de las Auditorías Contables y Fiscal, que son intensamente

debatidos, proponiendo una reforma de los Códigos de Fondo, generando así repercusión sobre el tributo más popular de la Argentina: "Impuesto a las Ganancias"; además de otros como ser: "Acciones y Participaciones Societarias"; "Fondo para la Educación y Promoción Cooperativo".-

Esta investigación se lleva a cabo, a los fines de modelizar una "Fiscalización Eficiente (Auditoría Fiscal)", a lo que deberían aspirar ya sea por un lado las Administraciones Tributarias Modernas, y por el otro lado desde el rol del Auditor Interno en una Organización, en materia de fiscalización al Impuesto a las Ganancias de Sociedades y de otros impuestos cuya base sea el Patrimonio o Renta de la Organización, además del "Compliance Tributario" o normas de cumplimiento. A través de la misma, las administraciones podrán ganar en tiempo, recursos empleados y calidad en su función, como así también supondrá una ventaja para los contribuyentes a la hora de preparar la información sujeta a verificación, evitando múltiples duplicidades e idas y vueltas en la preparación de la información.

Por medio de la *recolección Bibliográfica* propongo formular una nueva propuesta, partiendo de la sugerida por el Dr. Fowler Newton en lo referente a la aplicación de un Modelo Teórico de armonización, particularmente analizado desde el impacto que tendría sobre la Auditoría Fiscal y los beneficios que ello conllevaría tanto para el administrado como para el órgano de contralor.

La aplicación de este enfoque permitirá (Fowler Newton, 2002): a) simplificar la legislación impositiva, en los aspectos referidos a la medición de conceptos sujetos a tributación. b) reducir el número de partidas de conciliación entre las medidas contables e impositivas asignadas a esos conceptos lo que a su vez: 1) facilitaría la preparación de las liquidaciones impositivas; su revisión por parte de auditores de estados financieros y de inspectores fiscales, la aplicación (en la contabilidad) del método del impuesto diferido que prevean las Normas Contables, entre otras muchas ventajas.-

La auditoría fiscal y contable son dos disciplinas importantes en el ámbito financiero, cada una con su propio enfoque y objetivos específicos. La auditoría fiscal se enfoca en verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y tributarias, mientras que la auditoría contable se enfoca en la revisión de la información financiera y contable de una organización. Ambas disciplinas tienen un papel crucial en garantizar la transparencia y la exactitud de la información financiera de una empresa, lo que ayuda a generar confianza en los inversionistas, proveedores y clientes.

La unificación de la auditoría fiscal y contable es importante porque permite una visión más completa y precisa de la situación financiera de una empresa. Al integrar estos dos procesos, se pueden identificar con mayor eficacia las áreas donde hay riesgos fiscales y contables y se pueden tomar medidas preventivas para mitigarlos. Además, la unificación de la auditoría puede reducir los costos para las empresas, ya que no tendrían que contratar a dos equipos de auditores diferentes para realizar estos procesos.

Otro beneficio de la unificación de la auditoría fiscal y contable es que se pueden evitar conflictos entre los auditores fiscales y los contables, ya que ambos estarían trabajando hacia un objetivo común. Además, esto puede mejorar la comunicación y la colaboración entre los distintos departamentos de la empresa, ya que la información financiera estaría siendo analizada y verificada de manera más coordinada.

Según Eduardo Scarano²: La contabilidad normativa no aplica el método científico en la resolución de los problemas. Para enfatizar que no utiliza la contrastación con la realidad en la evaluación de una solución, ha sido calificada de *a priori*. La solución se sostiene independientemente, en el sentido señalado, de la experiencia. Por supuesto, en este contexto *a priori* no se vincula con enunciados analíticos.-

Este método consta básicamente de dos pasos: El primero consiste en recoger de la práctica existente para resolver un problema. Puede hacerse sometiendo una norma o consulta abierta a los contadores o efectuando consulta a los contadores considerados relevantes o por otros medios. La práctica recogida es discutida, modificada y llegado el caso hasta rectificadas. Normalmente el encargado de llevar adelante esta tarea y proponer una norma es un organismo especializado de la profesión compuesto por especialistas.-

En el segundo paso un organismo representativo de la profesión, o con autoridad para hacerlo, a través de una declaración institucionaliza una práctica para resolver un problema a través de la emisión de normas profesionales, normalmente denominadas en Argentina Resoluciones Técnicas. Esta declaración puede llegar a tener fuerza legal. Incluso cuando es legal, no obliga incondicionalmente, es posible actuar de otra manera. Este comportamiento es aceptable siempre y cuando quien no se ajuste a la norma explique las razones de su proceder y el organismo profesional las considere plausibles.-

Este método de resolución de problemas ha tenido éxitos. Por sólo citar uno, cuando Argentina sufrió un proceso inflacionario tan persistente y notorio que el criterio de valuación por costo histórico no se podía sostener, la profesión contable respondió con una solución para valorar bienes en contextos inflacionarios.

OBJETIVOS GENERALES

Se propone como Objetivo General:

- Plantear la unificación de las Auditorías Fiscal y Contable a consecuencia de llevar a cabo una propuesta de reforma de Códigos de fondo en concordancia con Criterios Contables.-

Se pretenden los siguientes objetivos específicos:

² Eduardo R. Scarano "Epistemología y Contabilidad". Instituto de Investigaciones Contables "Profesor Juan Alberto Arévalo" - Facultad de Ciencias Económicas- Universidad de Buenos Aires.-

- Describir y analizar, como resultado de la existencia de una Legislación de los Códigos de Fondos basados en Normas Contables, los efectos, que se producen sobre la Auditoría Fiscal en relación a la Auditoría Contable.-
- Establecer una propuesta normativa de Códigos de Fondo sobre reconocimiento y medición de patrimonios y de normas reglamentarias en las Resoluciones Técnicas emitidas por la FACPCE.-
- Identificar en qué medida el Informe del Auditor de Estados Contables podría valerse para la Auditoría Fiscal.-
- Proponer en base a los Resultados de esta Investigación, medidas alternativas para la mejora de la Auditoría Fiscal principalmente en las Pymes, por su gran mayoría en la zona del NEA.-
- Enumerar y describir las diferentes ventajas y oportunidades que darían lugar la unificación de procesos de Auditorías.-
- Mencionar el impacto de lo anterior en las legislaciones fiscales específicas.

MARCO TEÓRICO

Como se mencionó, esta investigación se lleva a cabo, a los fines de modelizar una FISCALIZACIÓN EFICIENTE, a lo que deberían aspirar las Administraciones Tributarias Modernas. Existen además costos adicionales de llevar adelante 2 balances con fines distintos, sabiendo que el Sistema Contable de toda organización lleva el registro de las distintas operaciones económicas realizadas por el sujeto, y que la Ley Impositiva redacta operaciones de naturaleza económica con trascendencia jurídica; en otras palabras decimos que la realidad económica es una sola y la capacidad contributiva del sujeto también.- El desafío radica en responder: ¿cómo podría el Sistema Contable emitir Informes Financieros adecuados para valorar esa capacidad contributiva?.

Se eliminaría de esta manera tan profusa y vasta doctrina en materia del “Método del Impuesto Diferido” y sus diferentes partidas de conciliación, además de jurisprudencia sobre la materia.

Se evitarían confusiones, tanto a los preparadores como usuarios de la información contable, al existir más de un Balance con fines diferentes, además de la redundante intervención del Contador Público en la emisión de informes o certificaciones relacionados con la validación sobre el cumplimiento de los tributos (un procedimiento propio de la Auditoría Fiscal), en especial, citamos como ejemplo, el Formulario 526/A (Balance para fines fiscales) que como bien dicen Wainstein y Casal: “Del análisis del contenido del formulario 526/A se advierte que no hay una tarea adicional de importancia a la auditoría anual de los estados contables. No surge, en consecuencia, una mayor responsabilidad profesional por la suscripción de este informe para fines fiscales” (WAINSTEIN Y CASAL – Informes de Auditoría – pág. 241).

No en vano en la actualidad, la AFIP (organismo recaudador) implementa regímenes de información, entre ellos el PUB (Presentación Única de Balance) en el que se debe levantar de manera escaneada el último balance auditado de la empresa certificado por Consejo Profesional Ciencias Económicas de la jurisdicción donde corresponda.- Por otra parte, en la actualidad, que se admite el ajuste por inflación contable, en el aplicativo SIAP, donde se declaran las operaciones para la declaración jurada de Ganancias Personas Jurídicas, se deben cargar en el apartado denominado "Balance para fines fiscales", el Balance Comercial de acuerdo con las normas contables de la jurisdicción que corresponda, es decir, el Balance ajustado por inflación, a lo que posteriormente se deberán ajustar de tal manera que el impuesto determinado sea el que correspondiese si no se ajustase por inflación (según Balance Histórico), es decir, una tarea adicional sin mucho sentido se debiera realizar.-

En la actualidad se elaboran 2 "tipos o clases" de Balances: uno con Fines Contables y otro con Fines Fiscales. La limitación a esta práctica es el esfuerzo tanto interno de la Gerencia como también de la propia Administración Tributaria en su actividad de Fiscalización derivadas de las discrepancias de aplicación de criterios, en materia de reconocimiento y medición de variaciones patrimoniales, que debieran ser los mismos ya que la realidad económica de la empresa es una sola.-

Como primer antecedente, en este aspecto, podemos citar la redacción de la normativa legal; la misma se encuentra en el Art. 69 del Decreto Reglamentario de la Ley de Ganancias N° 1344/98:

"Art. 69 - Los sujetos comprendidos en los incisos a), b), c) y en el último párrafo del artículo 491 de la ley, que lleven un sistema contable que les permita confeccionar balances en forma comercial, determinarán la ganancia neta de la siguiente manera:

a) al resultado neto del ejercicio comercial sumarán los montos computados en la contabilidad cuya deducción no admite la ley y restarán las ganancias no alcanzadas por el impuesto. Del mismo modo procederán con los importes no contabilizados que la ley considera computables a efectos de la determinación del tributo (...). Es a partir de esta redacción legal que se sucintan los problemas relacionados con la divergencia de criterios llevados adelante por una y otra disciplina, sobre un mismo objeto, que es la realidad económica de las organizaciones.- "En definitiva, la contabilidad es una técnica de información, que precisamente, por estar referida a las operaciones de los agentes económicos y por ocuparse de medir todas las manifestaciones de riqueza que les son inherentes, reviste una importancia indiscutible para el adecuado funcionamiento de los sistemas tributarios modernos, invariablemente basados en manifestaciones de riqueza como indicadores de la capacidad contributiva que sustenta la aplicación de los tributos" (Oklander, J.; Pérez, C.O. y Policella, G., 1998, : 2).-

³Fowler Newton, en 1983, criticaba enérgicamente la ley 21.287 (impuesto sobre los capitales de entonces) porque no permitía mediciones adecuadas de los patrimonios de los contribuyentes y significaba fuentes de inequidades y de elusión impositiva, la Ley 21.282 (impuesto sobre el patrimonio neto de entonces), por similares razones al igual que la ley 22.604 (impuesto de emergencia a los activos financieros), concluyendo que la valuación patrimonial con fines impositivos debería ser practicada sobre la base de normas que permitan mediciones adecuadas de la capacidad contributiva de los sujetos de los impuestos (de lo contrario, se generan inequidades);

³ Fowler Newton, Enrique – Las valuaciones de patrimonios con fines fiscales – DF – T. XXXIV – 1983 – 481/495

En el Impuesto a los Bienes Personales, la sociedad actúa como responsable sustituto de dicho gravamen por la participación accionaria que tenga el accionista o socio y establece que la base imponible de dicho tributo deberá determinarse sobre la base del balance elaborado de acuerdo a las normas contables profesionales vigentes. (Dictamen (DAT) N° 60/03).-

Oklander,J.; Pérez,C.O. y Policella, G. afirman: “Si bien es cierto que la contabilidad debe basarse en documentación respaldatoria, y que su valor probatorio depende de dicho respaldo, constituye una verdadera falacia desmerecer el valor y la utilidad que tiene la contabilidad por sí misma como elemento necesario e indispensable para entender, interpretar y valorar la información sobre cualquier tipo de actividad económica” (Oklander,J.; Pérez,C.O. y Policella, G. 1998:8).

Hemos visto, hasta aquí, la gran importancia del rol de la contabilidad en el sector privado; pero la discrepancia con la normativa legal genera varios problemas; como ejemplos de dichas discrepancias podemos citar los siguientes: sistema de amortización impositivo rígido; criterios para determinar el costo de las mercaderías vendidas; inadmisibilidad en el balance impositivo de determinadas deducciones muy comunes en la contabilidad como ser el tratamiento de ciertos intangibles. Con todo esto podemos afirmar, sin temor a equivocarnos, que la ausencia de aplicación de alternativas que permitan la armonización imposibilita la simplificación de la legislación fiscal, en los aspectos referidos a la medición de conceptos sujetos a tributación; dificulta la preparación de liquidaciones impositivas, la revisión por parte de auditores financieros y de inspectores fiscales; imposibilita la mejoría en la utilidad que los informes de los auditores de estados financieros tendrían para los organismos de recaudación y verificación, ya que ellos se refieren a las cifras contables y no abarcan a las referidas partidas de conciliación (Fowler Newton, E.; 2012).

En Jurisprudencia, mencionamos un Fallo trascendental: Industrias Plásticas D'Accord S.R.L., TFN Sala A, 17/12/1997 “(...)Los balances en forma comercial son los que surgen de la contabilidad llevada por la sociedad que cumplan con los requisitos esenciales impuestos por el Código de Comercio y cuyos asientos estén respaldados por la documentación probatoria correspondiente. No existe una total autonomía en la ‘contabilidad fiscal’, ya que para las liquidaciones impositivas debe partirse del resultado del balance comercial. Las divergencias entre los balances comercial e impositivo sólo resultan admisibles cuando en forma taxativa la ley y su reglamentación dispongan tratamientos alternativos de excepción (por ejemplo, importes no contabilizados que la ley considere computables a efectos de la determinación del tributo, criterios de valuación de existencias de bienes de cambio, previsión para indemnización rubro antigüedad, etc.)” (CASTIÑEIRA BASALLO,M.A.; 1999/2001; p. 585).-

Como alternativa de armonización el Dr. Fowler Newton, E. (2012) se expide diciendo:

“Nos parece más sencillo y completo que la ley:

- a) Defina en qué casos deben (a los fines fiscales) reconocerse activos y pasivos (cuestión ausente en la actual LIG);
- b) Fije las reglas para la medición impositiva de:
 - 1) Esos activos y pasivos;
 - 2) Los aportes de los propietarios;

3) Las distribuciones efectuadas a éstos:

c) Considere:

1) Patrimonio impositivo a la diferencia entre las medidas asignadas a los activos y pasivos reconocidos a los efectos fiscales;

2) Ganancia o pérdida impositiva al resultado de esta cuenta:

Patrimonio al Cierre + Distribuciones – Patrimonio Inicial – Aportes

3) Ganancia sujeta al pago del impuesto, al resultado de agregar a la ganancia o pérdida impositiva las medidas correspondientes a las ganancias exentas, los gastos no deducibles, las deducciones especiales que la ley admita, las desgravaciones, las absorciones de quebrantos de ejercicios anteriores y cualquier otro concepto similar(...)" (pp. 417 y 418).-

En materia de la actividad de Fiscalización por parte de la Administración Tributaria, Oklander,J.; Pérez,C.O. y Policella, G. (1998:10) afirman:

“En el primero de ambos aspectos, la fiscalización o auditoría fiscal es un elemento necesario e indispensable para el adecuado funcionamiento del sistema tributario y para asegurar el marco en el que deben desenvolverse los operadores de la economía, que por ello debe gozar, no solamente de protección legal y de valoración profesional, sino también de consideración política y social(...).

Varias son las manifestaciones por parte de la Administración Tributaria en lo atinente al poco interés que le dedican a la auditoría sobre la contabilidad y sobre los sistemas de información de los contribuyentes como elemento útil para la fiscalización, pese al reconocimiento reiterado que se ha hecho de su gran importancia en ese aspecto.

Así por ejemplo en una asamblea internacional de administradores tributarios se ha dicho lo siguiente(): ‘Siendo los sistemas de contabilidad de empresas la fuente básica de información para la auditoría, se considera importante analizar la reglamentación con que se cuenta, a fin de obtener la información en forma que pueda ser aprovechada por el personal de auditoría (...).’

Nuestra legislación recogió entre 1991 y 1992 la importancia de este tema para la eficacia de la fiscalización, como lo demuestran las disposiciones legales y reglamentarias dictadas por esa época, referidas a las registraciones efectuadas mediante sistemas de computación (). Sin embargo, desde entonces, muy poco se ha hecho en la materia”.

Con respecto a los emisores de la información contable es interesante la propuesta de Seltzer Juan Carlos (2007) en su tesis de maestría:

Según dice Slosse (2020:33): Una auditoría (contable) conduce al profesional a una conclusión mediante pruebas que no abarcan la verificación de todas las transacciones. Es por este motivo que se habla de la razonabilidad de los estados contables y no de su exactitud. De esta forma, es probable que la empresa disponga de sistemas o procedimientos que suministran información tanto para tomar decisiones que hacen a su conducción, como para confeccionar los estados contables. Esta información, que los autores denominan ‘información contable’, podrá ser verificada dándole validez a los sistemas que la originan, ya que si evaluados los mismos se determina que la información es adecuada y confiable, simplemente verificando que dichos sistemas funcionan de

acuerdo con lo previsto, se supondrá lógicamente que la información se emite en forma satisfactoria (...).-

La Ing. Chávez (2011), en su Tesis de Maestría escribió:

“La pérdida de representatividad del Costo Histórico motivada por el efecto de la inflación y por la variación del valor propia de los recursos, no corregidos completamente con las formas tradicionales de ajuste –actualización esporádica de activos o ajuste al índice general de precios–, ha presionado que se desarrollen métodos alternativos de valoración que corrijan estas dos distorsiones en la valoración de los elementos de la empresa, y dar a éstos una valoración actual o de mercado, sobre lo cual es factible tomar decisiones económicas de mayor utilidad. Estos métodos alternativos, –Valor de Liquidación, Valor de Realización, Valor Actual Neto, Valor de Uso–, etc. que esta investigación a puesto a la luz, dejan de lado el Costo Histórico e intentan poner los recursos de la empresa a valores corrientes, para esto hace uso del Valor Razonable, como medio que pretende corregir los efectos que modifican el valor de los recursos: el efecto de la inflación y la variación de valor propia de cada recurso.

La Contabilidad dentro del nuevo paradigma, donde cabe el uso del Valor Razonable como el mecanismo de tener valorados los recursos de la empresa en términos económicos actuales, convirtiéndose así en una información contable útil para la toma de decisiones económicas y financieras de un mayor número de usuarios, pero principalmente de inversores y analistas.”

Los colegas en general concuerdan en que es necesaria una reforma normativa de fondo que atañe a criterios contables y de auditoría, que principalmente respete los estándares contables, los valores que impliquen bases para determinación sean los más cercanos a la realidad, coinciden más que nada en todo ello; en la zona del NEA como se comentó, la mayoría realizan liquidaciones fiscales junto con auditorías de estados financieros; concuerdan que un compendio de estados financieros que explique la situación patrimonial, económica y financiera junto con las bases para las determinaciones fiscales, podría ser provechoso y menos maleable a tergiversar y/o adecuar constantemente la información según sean los usuarios que se presenten, creando conflictos de intereses.-

Eduardo Scarano (2006) menciona que en la Contabilidad *a priori* la discusión de las soluciones se asemeja a las discusiones ordinarias sobre deporte o política o asuntos familiares. Para adoptar una solución tiene mayor fuerza la persuasión que la lógica y la realidad. La actitud crítica científica consiste en discutir enunciados comparándolos a través de sus consecuencias con la realidad, comparando soluciones diversas para determinar cuál describe mejor la realidad.

PROPUESTA

El modelo contable patrimonial vigente subyacente en la elaboración de los estados financieros o contables debe reflejar adecuadamente el cambio producido por la innovación, la competencia y/o la desregulación en diversos sectores. Como vimos en los antecedentes:

- a) Abandono de Costos Históricos.-
- b) La Inflación elevada en el País.-
- c) Ausencia en los Códigos de Fondos de normas de valuación de Activos y Pasivos (genéricas para todos).-

- d) Duplicidad de tareas al momento de realizar las Auditorías Fiscal y Contable.-
- e) Validez de los libros contables y de la contabilidad como respaldo y fuente de información financiera.-

Para la NIIF 13, el valor razonable es un valor de "salida" que es definido como el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir o desligarse de un pasivo en una transacción de mercado y a la fecha de la medición.- Dado que el precio de mercado es la fuente más importante, la NIIF 13 dice que debe tratarse del "Mercado Principal" que es el mercado con más volumen y actividad. Si es difícil determinar cuál es el mercado principal se aplica la cotización del mercado más ventajoso que es aquel en el que se puede obtener el mejor precio.

Cuando se trata de un activo no financiero, deben tenerse en cuenta sus usos alternativos y determinar cuál es la opción más conveniente o "el más alto y mejor uso" del activo. El uso que se defina para el activo debe resultar "físicamente posible, legalmente permisible y financieramente factible". Se considera que, en principio, el uso que habitualmente se le da es su más alto y mejor uso.-

El cálculo de valor razonable de un pasivo o de un instrumento de patrimonio neto se hace suponiendo que el pasivo o instrumento de patrimonio se transfiere pero se mantiene sin ser cancelado.-

La NIIF 13 privilegia los valores que se obtienen del mercado principal. Pero para cuando no se dispone de valores de mercado, permite el uso de alguna técnica de valuación, como ser:

- ✓ El enfoque de mercado que permite usar precios de otros activos y comparables o similares.-
- ✓ En enfoque de ingresos que se basa en flujos de fondos descontados.-
- ✓ El enfoque de costo que, conceptualmente, sería un costo de reposición.-

Previo a la Propuesta, paso a resumir las teorías más trascendentales vistos por los autores:

<u>AUTORES CITADOS</u>	<u>IDEAS/CRITICAS</u>	<u>IDEA QUE SUBYACE S/ AUTOR TESIS</u>
ENRIQUE REIG	<i>"...Resulta claro, que siendo la contabilidad la rama del conocimiento encargada fundamentalmente de la medición de los resultados y patrimonio de la actividad empresarial, sus normas deben tener en general relevancia para la expresión de los mismos con fines fiscales..."</i>	Las normas Contables deben tener preeminencia por sobre las normas legales.-
FOWLER NEWTON	<i>"...la ausencia de aplicación de alternativas que permitan la armonización imposibilita la simplificación de la legislación fiscal, en los aspectos referidos a la medición de conceptos</i>	La necesidad imperante de unificar criterios de reconocimiento, medición y a consecuencia de ello

	<p><i>sujetos a tributación; dificulta la preparación de liquidaciones impositivas, la revisión por parte de auditores financieros y de inspectores fiscales; imposibilita la mejoría en la utilidad que los informes de los auditores de estados financieros tendrían para los organismos de recaudación y verificación.</i>”</p>	<p>unificar Auditorías.-</p>
<p>Oklander,J.; Pérez,C.O. y Policella,</p>	<p><i>“Si bien es cierto que la contabilidad debe basarse en documentación respaldatoria, y que su valor probatorio depende de dicho respaldo, constituye una verdadera falacia desmerecer el valor y la utilidad que tiene la contabilidad por sí misma como elemento necesario e indispensable para entender, interpretar y valorar la información sobre cualquier tipo de actividad económica.”</i></p>	<p>Las normas Contables deben tener preeminencia por sobre las normas legales.-</p>
<p>Seltzer Juan Carlos</p>	<p><i>Si los objetivos de los buenos emisores de estados contables de presentación son satisfacer la necesidad de inversionistas de riesgo de decidir, cumplir con la normativa legal y societaria en forma(...) es función directa del compromiso del ente con esos objetivos señalados, del grado de amigabilidad de sus relaciones con el entorno (reguladores, fiscalizadores, inversores de</i></p>	<p>La necesidad imperante de unificar criterios de reconocimiento, medición</p>

	<i>riesgo, grupos de interés); de la transparencia, oportunidad y confiabilidad agregada de la información; de la especialización y sistematización del proceso de información; de la consonancia de la información con las necesidades a satisfacer; de la existencia de una normativa consensuada, armonizada y que atienda a la esencia;</i>	
CARLOS SLOSSE	<i>Una auditoría conduce al profesional a una conclusión mediante pruebas que no abarcan la verificación de todas las transacciones. Esta información contable podrá ser verificada dándole validez a los sistemas que la originan, ya que si evaluados los mismos se determina que la información es adecuada y confiable, simplemente verificando que dichos sistemas funcionan de acuerdo con lo previsto, se supondrá lógicamente que la información se emite en forma satisfactoria.-</i>	Auditoría Fiscal en función de la Auditoría Contable
Ing. Chávez (2011), en su Tesis de Maestría	<i>“..dejan de lado el Costo Histórico e intentan poner los recursos de la empresa a valores corrientes, para esto hace uso del Valor Razonable, como medio que pretende corregir los efectos que modifican el valor de los recursos: el efecto de la inflación y la variación de valor propia de cada recurso.”</i>	Preferencia por el Valor Razonable
JUAN CARLOS VIEGAS	<i>“Los organismos Profesionales emisores de normas se inclinan por fundar sus pronunciamientos en ‘Estándares generalmente aceptados’, que a juicio de muchos investigadores no son argumento suficiente para su dictado.-”</i>	Mayor Autonomía Legal para los Organismos Profesionales.-
Dr. Eduardo Scarano	<i>“El sujeto en las normas tributarias es el contribuyente.”</i>	Necesidad de integrar ambas disciplinas.-

	<p><i>El sujeto en las normas contables es el contador (auditor en este caso).''</i></p>	
--	--	--

Fuente: Elaboración Propia

El Dr. Eduardo Scarano (2006) dice que resulta clarificador comparar la tributación con la contabilidad. Para que un agente económico se desprenda de recursos económicos de su propiedad con el fin de cumplir con los tributos, es necesario influenciar su conducta mediante una ley. El diseño y contenido de un sistema tributario es nítidamente científico (tecnológico). Si el sistema es eficiente respetará la teoría macroeconómica; funcionará de acuerdo a la teoría administrativa para recaudar óptimamente; se diseñará de acuerdo con la microeconomía con el fin de que la presión tributaria no desaliente la producción y que en el cálculo económico del agente sea menos costoso pagar el tributo que el no pago. En la contabilidad al ser sujeto de las normas contables el contador, se ubica la discusión en la conducta del contador, secundariamente en la solución misma. *''Debe calcular los costos por LIFO (último entrado, primero salido)''* enfatiza si la conducta del contador calcula el costo por el método indicado, más allá de si es adecuado o no el método. El modelo científico focaliza la discusión en la adecuación o no de la solución, que se refiere a un estado de cosas, a la realidad. La conducta del científico es irrelevante.-

Es por todo ello que propongo una modificación en la normativa, más específicamente en el Código Civil y Comercial Unificado (Códigos de Fondo), que remita a los Organismos Profesionales la reglamentación pertinente y en este caso que se valúen genéricamente a *''Valor Razonable''* por lo tanto, al existir un único marco legal de reconocimiento y medición de Activos, Pasivo y Patrimonio Neto nos permite darle una gran utilidad a la información contable que proviene del Sistema de Información Contable de la empresa con múltiples destinos y usuarios (definidos como usuarios tipo) , evitando de este modo, la readecuación constante de los estados financieros conforme sean los diferentes usuarios destino y en lugar de readecuar el output o producto final del Sistema de Información Contable, en esta oportunidad se pretende lo opuesto, es decir, que sea la legislación de fondo la que se encamine de acuerdo a las normas contables.-

Como se dijo, la preferencia por el Valor Razonable, entendido como el probable valor de venta (o valor de cancelación) que pueden poseer dichos bienes y deudas a una fecha determinada, ya que recordando la definición de Activo, estos tienen la capacidad de generar ingresos económicos futuros al ente, por lo tanto al encontrarnos en un *''mundo de retornos''*, lo invertido en una empresa se espera recuperar como rendimiento/rentabilidad en un periodo de tiempo determinado y aquí aparece una disyuntiva, el valor relativo y absoluto de cada bien que conforma el Activo, el primero podemos definirlo como el valor de un bien en el mercado (conocido como *''precio''*) y el segundo es el valor intrínseco del bien (conocido como *''valor''* propiamente dicho).-

Según Pahlen Acuña y otros (2010:95) el Valor *''recuperable''* da la idea de un valor de salida del patrimonio; la cifra de dinero que se podría obtener o recuperar vendiendo, usando o cediendo en locación un bien.-

Los bienes destinados a la venta poseen precio de venta = valor de cambio (valor de mercado) y aquellos destinados al Uso poseen un Valor = Valor de uso (valor actual del futuro flujo de fondos que el bien generará); las normas contables adoptan como criterio de valor límite (valor Recuperable) en función del destino más probable que una

Gerencia razonable otorgue a los bienes del activo: el mayor entre ellos 2 (mayor entre VNR-Valor Neto de Realización y VUE-Valor de Utilización Económica) , aunque Fowler Newton (2012) discrepe de este criterio diciendo que el Valor Límite para los bienes destinados a la venta será el VNR y para aquellos destinados al uso, será el VUE.-

El Dr. Juan Carlos Cachanosky⁴ dice:

(...) Valor y precio no son lo mismo, pero se tiende a confundirlos bastante, podemos definir valor de uso de una mercancía como la satisfacción o placer que su posesión da a una persona; y valor de cambio de una mercancía como la cantidad de otras mercancías que se pueden obtener a cambio de ella. Por ejemplo, la fotografía de un hijo puede tener un altísimo valor de uso para su madre, y sin embargo ningún valor de cambio. Valor de uso y valor de cambio son dos conceptos muy distintos aunque, como veremos, estén íntimamente relacionados.- En este trabajo identificaremos valor con valor de uso y precio con valor de cambio. Sus determinantes son distintos y por ese motivo conviene tenerlos claramente separados en el aspecto analítico.- La teoría del valor tiene que dar respuesta a la pregunta: ¿qué es lo que determina el grado de satisfacción o placer que la posesión de un bien da a una persona? La teoría del precio tiene que dar respuesta a la pregunta: ¿qué es lo que determina la cantidad de un bien que tenemos que entregar para obtener una unidad de otro bien?(...)

En el mundo de las Finanzas tenemos que al valor actual, definido como el valor hoy del futuro flujo de fondos que la Empresa en Marcha generará con una proyección prudente en el tiempo. Sólo desde allí, una vez determinada la base imponible sujeta a impuesto que la norma fiscal incorpore o no, como ser deducciones especiales por cada entidad que respondan a aspectos más que nada de “política extra-fiscal” y no tanto ya de esa finalidad meramente “fiscal” (vinculada a objetivos recaudatorios).-

Se propone además, que el Texto del Nuevo Código Civil y Comercial unificado mencione lo siguiente:

Artículo 326. Estados contables. Al cierre del ejercicio quien lleva contabilidad obligada o voluntaria debe confeccionar sus estados contables, que comprenden como mínimo un estado de situación patrimonial y un estado de resultados, valuados a valores razonables, que deben asentarse en el registro de inventarios y balances. Las normas que regulan la profesión contable establecerán la reglamentación sobre los criterios de reconocimiento, medición y exposición.⁵-

Y en la NUA (Norma Unificada Argentina de Contabilidad) N° 54, se complementa con un Capítulo exclusivo sobre Estados Contables para presentaciones Fiscales, incorporar lo siguiente en un Capítulo que puede denominarse “Bases para Determinaciones Fiscales”:

1) *Patrimonio impositivo a la diferencia entre las medidas asignadas a los activos y pasivos reconocidos a los efectos fiscales; medidos a Valores Razonables, luego*

2) *Ganancia o pérdida impositiva al resultado de esta cuenta:*

⁴ Dr. Juan Carlos Cachanosky, “Historia de las teorías del valor y del precio. Parte I”, revista Libertas N° 20 (mayo 1994), Instituto Universitario ESEADE.-

⁵ Agregado por el Alumno.-

‘Patrimonio al Cierre + Distribuciones – Patrimonio Inicial – Aportes’. Medidos todo a moneda de poder adquisitivo de cierre.-

3) Ganancia sujeta al pago del impuesto, al resultado de agregar a la ganancia o pérdida impositiva las medidas correspondientes a las ganancias exentas, los gastos no deducibles, las deducciones especiales que la ley admita, las desgravaciones, las absorciones de quebrantos de ejercicios anteriores y cualquier otro concepto similar(...).”

El impuesto debería calcularse a partir de un resultado que no incluya los efectos del propio gravamen. Este resultado debería coincidir con el que surge de esta cuenta:

Patrimonio inicial + aportes del/los propietarios - retiros de los propietarios + resultados gravable del periodo = patrimonio final (antes de computar el impuesto del periodo)

Como dice además Fowler Newton (2012), sin perjuicio de lo anterior es claro que en algún caso pueden existir ganancias de tenencia cuya imposición genere una obligación tributaria cuya cancelación inmediata afectaría seriamente el desarrollo de la actividad del contribuyente. Como éste es un problema financiero, lo que debería hacerse es buscarle una solución del mismo tipo, como la de permitir que una parte del impuesto determinado se cancele en forma diferida.-

Por eso es interesante, por ejemplo, que la Ley de Impuesto a las Ganancias incluya anexos separados con:

- a) *La enumeración de las ganancias no alcanzadas por el impuesto;*
- b) *La de las ganancias exentas;*
- c) *Las limitaciones a las deducciones de gastos.-*
- d) *Las reglas de reconocimiento y medición a considerar para la determinación del resultado gravado o del patrimonio final (aquí SI, siguiendo y respetando el enfoque, estándares contables), ya que desde un inicio se dijo que la contabilidad debería poder medir con certeza esa exteriorización de la Capacidad Contributiva, en este caso de la Renta, Patrimonio o Consumo.-*

Otro capítulo en la NUA 54 que se titule “Obtención de Valores Razonables” debiendo remitirse a la NIIF 13 en la que se clasificarían según:

Datos Nivel 1: Precios cotizados (sin ajustar) en mercados activos para activos o pasivos idénticos a los que la entidad puede acceder en la fecha de la medición.

Datos Nivel 2: Datos de entrada distintos de los precios cotizados incluidos en el Nivel 1 que son observables para los activos o pasivos, directa o indirectamente.

Datos Nivel 3: Datos de entrada no observables para el activo o pasivo.

En las Normas de Auditoría RT 37 modificada por RT 53: También debería existir un apartado sobre “Auditoría Fiscal” mencionando cuestiones o procedimientos adicionales a una Auditoría de Estados Contables como ser, como ejemplo, medidas de mejor proceder de “Compliance Tributario”.-

La propuesta podría resumirse en la siguiente expresión:

Dadas las premisas:

- ✓ Auditoría Fiscal = f (Códigos Fiscales);
 - *Códigos Fiscales: Códigos de Fondo y normas tributarias específicas que prioricen criterios Contables y remitan su reglamentación hacia los Organismos Profesionales.-*
- ✓ Auditoría Contable = f (Normas Contables FACPCE)
 - *Normas Contables FACPCE: Un apartado especial como norma reglamentaria para Patrimonios sujeto a tributación valuándose todo a Valor Razonable y en Normas de Auditoría (procedimientos adicionales de 'Compliance Tributario').-*

por lo tanto si se cumple la condición:

Códigos Fiscales = f (Normas Contables FACPCE)

Concluimos en:

Auditoría Fiscal = f (Auditoría Contable)

En forma de enunciado, la expresión antes expuesta puede presentarse así:

Partiendo de las premisas fácticas que la Auditoría Contable se ejerce en función de las Normas Contables Profesionales emitidas por la FACPCE y que la Auditoría Fiscal se realiza siguiendo las normas de los Códigos de Fondo; si se cumple la premisa condicional de que la Legislación fiscal esté basada en normas Contables de la FACPCE, concluimos que la Auditoría Fiscal estará en función de la Auditoría Contable;

La propuesta anterior se expone siguiendo cierta “analogía” con un concepto de “Controles Clave” utilizado en el procedimiento de Auditoría Contable (SLOSSE, 2006:33).

Ceteri dice que los caminos que tiene que transitar la auditoría fiscal, previsional y la optimización tributaria conducen a un único destino final: *el ahorro fiscal* (CETERI, 2019:4):

ESQUEMA DE AHORRO FISCAL

AUDITORIA FISCAL:
CONTROL DE CUMPLIMIENTOS FORMALES Y MATERIALES.
CONFIABILIDAD DE LA CONTABILIDAD.
CORRECTA EXPOSICIÓN DE LOS BALANCES.

OPTIMIZACIÓN FISCAL:
MINIMIZACIÓN DE COSTOS POR INCUMPLIMIENTOS.
BENEFICIOS FISCALES VIGENTES.

Con lo cual, con nuestra deducción final “*Auditoría Fiscal = f (Auditoría Contable)*”, las funciones de la Auditoría Fiscal, se reducirían únicamente al control de cumplimientos formales y materiales, cuestión bastante razonable por la naturaleza netamente “fiscal” de dicha actividad.-

CONCLUSIONES

Como conclusión diremos que cuando los Códigos de Fondo estén redactados en relación al reconocimiento y medición según pautas o criterios contables, valuando a valores razonables de realización (de mercado, o valor actual de expectativas de ganancias futuras), recordando el objetivo de los estados financieros (contables) que es brindar información útil para la toma de decisiones y el control de gestión y el criterio de medición a valores de venta para todo activo, se eficientizará la tarea del auditor financiero de la empresa debido a que haría las veces del auditor fiscal, evitando la duplicidad de tareas y buscando la realización de otras tareas alternativas más relevantes como ser planificaciones fiscales, asesoramiento empresarial, Compliance tributario, entre otros.-

Podemos afirmar también que las necesidades de información de los usuarios tipo (fiscos) no son cubiertas con la información actualmente exteriorizada en los estados contables de publicación.

Existe una necesidad de realizar más estudios empíricos que analicen los principales requerimientos y los planteos de las falencias del modelo vigente de una amplia gama de usuarios.

La contabilidad financiera necesita también seguir brindando respuestas dinámicas a las transformaciones del contexto.

Es necesario que la comunidad profesional busque nuevas respuestas a las necesidades insatisfechas de información que plantean distintos tipos de usuarios externos (entre ellos los Fiscales).

Nuevos tipos de informes satisfarán en mayor medida las necesidades planteadas por los usuarios pero la relación al ponderar entre el costo de preparar nuevos tipos de informes para ampliar el modelo existente y el beneficio que se derivará para los usuarios de la utilización de los mismos, resulta sumamente difícil.

Sería necesario acordar un marco conceptual más amplio que abordara la problemática más integral de la información financiera y no financiera y no se restringiera exclusivamente a los estados financieros tradicionales.

En la actualidad se está necesitando información contable más sofisticada en función de que el país está enfrentando el desafío de la globalización y competitividad.

La existencia de información irrelevante puede afectar el proceso de toma de decisiones para la mayoría de los usuarios de los estados financieros de empresas privadas.

Se establece como nuevo desarrollo teórico plantear la necesidad de definir un modelo que establezca los criterios para brindar mejor información al usuario externo. Modelos Contables diseñados con el propósito de comprender y estudiar la situación y evolución del comportamiento de los usuarios de la información contable sería el propósito que se debiera perseguir para ordenar el efecto del conjunto de variables que afectan la comprensión de la información contable debiendo las diferentes administraciones tributarias replicar este comportamiento.

En gran parte, como vimos, el origen de las diferencias puede explicarse en que los estados contables de las empresas buscan el logro de su estabilidad económica y la necesidad de poder adaptarse a las exigencias de la dinámica comercial, en tanto que el fisco prioriza evitar la traslación de beneficios de un período a otro, e incluso ampliar la base imponible, a veces forzando reflejar resultados no obtenidos (al no permitir el ajuste por inflación, por ejemplo).- Es cierto que la doctrina ha señalado que la legislación tributaria no debería interferir en la contabilización, que se trata de áreas autónomas y que de ser necesario las empresas deberían adaptar sus registros contables a los requerimientos fiscales. De no ser esto así, deberán realizar los ajustes necesarios para adaptar los datos provenientes de las registraciones a las exigencias fiscales.

Si queremos que los estados contables cumplan con sus verdaderos fines, su preparación no debería estar influenciada en ningún caso por las disposiciones de la legislación tributaria.-

Finalmente podemos decir que entre las ventajas de la Propuesta tendríamos:

- 1) Una mejora de las planificaciones fiscales al existir una convergencia de normas; "compliance tributario" (mejores prácticas tributarias).-
- 2) Evitar la aplicación de multas materiales en determinaciones tributarias, debido a discrepancias para arribar a la materia imponible.-
- 3) Ahorros en costos para los administrados al evitarse contratar un auditor fiscal.-
- 4) Ahorros para los inspectores fiscales de las administraciones tributarias al tener que realizar la actividad de verificación y fiscalización de la materia imponible.-
- 5) En los ámbitos profesionales y académicos se evitarían la gran cantidad de escritos, libros , sobre la materia, evitando confusiones engorrosas.-
- 6) En los ámbitos jurisdiccionales, se evitarían tan profusa Jurisprudencia sobre la materia.-
- 7) Como vimos, la funcionalidad de la Auditoría Fiscal propiamente dicha radicaría únicamente en el control del cumplimiento de obligaciones formales y materiales de los contribuyentes, cuestión de naturaleza netamente "Fiscal".

- 8) En los ámbitos de los Consejos Profesionales mayor participación, jerarquía y respeto por las disposiciones técnicas normativas que le son inherentes a dichos organismos, justamente por esa cuestión del tecnicismo.-
- 9) Una mayor celeridad en el desempeño de todo tipo de Auditorías, sin demasiada estratificación por especialidad, ya que como diría el Dr. Pahlen Acuña, parafrasándolo, el Sistema de Información Contable resulta ser una parte muy importante dentro del Sistema de Información de una Organización, por lo tanto la Auditoría Contable debería integrar TODO el proceso de Auditoría de una Organización (inclusive la Auditoría Fiscal).
- 10) Una puerta abierta para investigaciones futuras en la materia que puedan incrementar y mejorar los conocimientos.-
- 11) La unificación logrará una mayor eficacia en la identificación de riesgos y la toma de decisiones, lo que se traducirá en una gestión más eficiente y efectiva de la empresa contribuyendo a fortalecer la confianza de los inversores y del mercado en general en la empresa, mejorando su reputación y aumentando su competitividad.
- 12) Supondrá una evolución en la forma de realizar estas labores, permitiendo una mayor coordinación, eficiencia y eficacia en la gestión de la información financiera de las empresa.-

BIBLIOGRAFIA

ARENAS P. (2001): "Metodología de la Auditoría Fiscal". (on line) 5campus.org. Auditoría <http://www.5campus.org/auditoria02>

ARENAS P. (2001): "Aproximación al concepto de Auditoría Fiscal" (on line) 5campus.org Auditoría <http://www.5campus.org/lección/auditoría01.->

ARENAS TORRES P. Y GARRIDO PULIDO T. (1.999): "La nueva relación contabilidad – fiscalidad". Comunicación presentada a las I Jornadas de Contabilidad Financiera de ASEPUC, enero 1999. Pp. 515-534. Madrid: ASEPUC-UNED.

CASTIÑEIRA BASALLO, M.A. (1999/2001) *Balances con fines Contables e Impositivos: Semejanzas y Diferencias*. Doctrina Tributaria N° 236-Noviembre 1999 y N° 254-Mayo 2001. Bs. As.: ERREPAR.-

CETERI JOSE LUIS (2019), *Auditoría Fiscal*. 1° Edición. Bs. As.: La Ley, Buenos Aires.-

CENTRO DE ESCRITURA JAVERIANO (2013) Normas APA. Recuperado el día 06 de Agosto de 2013, de <http://www.mundonets.com/files/normas-apa-2013.pdf> FERULLO, C; GRECCHI, A.; VITTA, J. (2000, Noviembre) La Contabilidad como base de la determinación tributaria. Recuperado el día 26 de Junio de 2013, de <http://www.fcecon.unr.edu.ar/investigacion/jornadas/archivos/ferullo00.pdf>

CUBILLO VALVER C. (1977): *La contabilidad y el sistema tributario. La figura del auditor colaborador de la Administración Tributaria*. Revista Técnica (IACJCE). 2° semestre 1977, pp. 4-8.-

FOWLER NEWTON, E. (2012) *Contabilidad versus Impuestos*. 1° Edición. Bs. As.: La Ley, Buenos Aires.-

FOWLER NEWTON, E. (2014) *Contabilidad Superior*. 7° Edición. Bs. As.:La Ley, Buenos Aires.-

FOWLER NEWTON, E. (2009) *Tratado de Auditoría*. Tomos I y II – 4° Edición. Bs. As: La Ley, Buenos Aires.-

FOWLER NEWTON, E. (2022) *Complementos de libros Aspectos generales del “proyecto NUA” y de la RT 54 de la FACPCE*. Versión 2 (16/11/2022).-Recuperado el día 25/03/2023 de <http://www.fowlernewton.com.ar/doctrinas/nua-rt54.pdf>.-

GAMBOA SUAREZ, R. JIMENEZ, L. A. y VARGAS, J. M. (2019). *Auditoría y revisoría fiscal: con Normas Internacionales de Auditoría*. Ecoe Ediciones. <https://elibro.net/es/lc/unne/titulos/126181>

GONZALEZ MARCOS (2019), “Balance Comercial y Balance Fiscal en el Impuesto a las Ganancias”; Práctica y actualidad tributaria, Boletín XXV, junio 2019, editorial Errepar.-

HADDAD JORGE (2019), *Introducción al Compliance Tributario*. 1° Edición. Bs. As.:La Ley, Buenos Aires.-

HERNANDEZ SAMPIERI, R.; FERNANDEZ COLLADO C.; BAPTISTA LUCIO, P. (2006) *Metodología de la Investigación*. 4° Edición. México D.F.: Mc Graw Hill.-
ING. COM. ANA LEÓN CHÁVEZ (2011) “Los Criterios de Valoración en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) con énfasis en el uso del Valor Razonable”; Tesis de Maestría; Universidad de Cuenca, Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. Cuenca, Ecuador.-

LATTUCA, ANTONIO JUAN (2016) *Auditoría – Conceptos y Métodos*. 3ra. Edición Editorial Foja Cero, Rosario, Santa Fé.-

Ley N° 20.628 (t.o.1997). *Impuesto a las Ganancias*. Diario Oficial de la República Argentina, 31 de Diciembre de 1973.-

OKLANDER, J.; PEREZ, C.O.; y POLICELLA, G.; (1998, Noviembre) *El rol de la contabilidad en la tributación. Trabajo presentado en las XXVIII Jornadas Tributarias Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, Mar del Plata*.-Recuperado el día 29 de Julio de 2013, de <http://www.oklander.com/trabajos/Contabilidad%20yTributacion.pdf>

PAHLEN ACUÑA Y OTROS (2010) *Contabilidad Pasado, Presente y Futuro*. 4° Edición. Bs. As: La Ley, Buenos Aires.-

REIG, E. J. (1991) *Impuesto a las Ganancias*. 8° Edic. Buenos Aires: Edic. Macchi.

SCARANO EDUARDO (2006) “*Metodología de la Investigación Contable*”. Instituto de Investigaciones Contables-Facultad de Ciencias Económicas; Universidad de Buenos Aires. F 1° Edición. Buenos Aires

SABINO, C. (1998) *Cómo hacer una tesis y elaborar todo tipo de escritos*. 2°

reimpresión de Edición ampliada. Bs. As.: Lumen/Hvmanitas.-

SELTZER, J (2007). *El elemento emisor de estados contables, aportes para su modelización*. Buenos Aires. Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas.-

SLOSSE, C. A. (2020) *Auditoría*. 2° Reimpre de 4° Edición. Buenos Aires: La Ley.-

VERON, VICTOR ALBERTO (1997) *Los Balances: Tratado Sobre Los Estados Contables*. 1° Edición. Buenos Aires: Errepar.-

WAINSTEIN, MARIO Y CASAL, ARMANDO MIGUEL (1992). *Informes de Auditoría*. Editorial Cangallo. Buenos Aires.-