

ANÁLISIS DE CASOS DE CONTINGENCIAS, HECHOS POSTERIORES AL CIERRE Y AJUSTES DE RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, PARA LOS DESEMPEÑOS DE COMPRENSIÓN

Autores: CPN Murchio, Mario Andrés, CPN Perez, Valeria Gisela, CPN Ritacca, María Inés

Universidad: Facultad de Ciencias Económicas – Universidad Nacional del Litoral
Santa Fe, Argentina

Palabras clave: Contingencias, Hechos económicos, Patrimonio Neto, Aprendizaje Reflexivo

Resumen

Esta investigación se desarrolla en el marco del Proyecto de Investigación CAI+D 2011 “Reconocimiento contable del Patrimonio Neto. Implicancias económicas y jurídicas”, con el objeto de reflexionar sobre las problemáticas derivadas del tratamiento contable referentes a las temáticas de contingencias, hechos posteriores al cierre (HPC) y ajustes de resultados de ejercicios anteriores (AREA) en el ciclo de enseñanza disciplinar de la carrera de Contador Público Nacional de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Litoral, en la asignatura de Valuación Contable.

Los contenidos del programa de esa asignatura, presentan la problemática de aquellas temáticas, las cuales presentan un abordaje complejo tanto en su enseñanza como en su aprendizaje, pues estos temas contables requieren que los estudiantes reflexionen respecto de los casos presentados a partir de los conceptos ya aprendidos en asignaturas anteriores – como es el concepto de lo devengado – y en función de la lógica del razonamiento contable, lo que se traslada a la vida profesional.

Habitualmente, y de hecho en el programa de la materia aparece así, el tema “contingencias” se analiza dentro de Pasivo, mientras el de HPC y AREA, se trata en la unidad de Patrimonio Neto. Esta manera tradicional tal vez constituya otro escollo en la comprensión del problema.

Aunque se plantean múltiples situaciones prácticas, y se revierten y cambian en cada clase, el alumno no alcanza a formarse la lógica que hay detrás de cada paso. Y esto queda evidenciado en las consultas, tanto de clases como previas al examen, y como es de esperar, en los exámenes finales.

Por ello, la realización de esta investigación propone el análisis del abordaje del aprendizaje reflexivo a fin que facilite el desempeño de la comprensión de estas temáticas contables y que al ser evaluadas en los exámenes finales, alcancen los objetivos de evaluación para su aprobación.

Introducción

Entre la multiplicidad de problemáticas que posee la materia Valuación Contable, tercer año del ciclo profesional de contador público, el tratamiento de contingencias, hechos posteriores al cierre (HPC) y ajustes de resultados de ejercicios anteriores (AREA) constituye todo un desafío.

El tema no es sencillo de abordar para alumnos que no manejan plenamente la lógica contable, ni el concepto de devengamiento, y aunque parezca demasiado duro, trasladan dicha falencia a su vida profesional.

Habitualmente, y de hecho en el programa de la materia aparece así, el tema “contingencias” se analiza dentro de Pasivo, mientras el de HPC y AREA, en la unidad de Patrimonio Neto. Esta manera tradicional tal vez constituya otro escollo en la comprensión del problema.

Aunque se plantean múltiples situaciones prácticas, y se revierten y cambian en cada clase, el alumno no alcanza a formarse la lógica que hay detrás de cada paso. Y esto queda evidenciado en las consultas, tanto de clases como previas al examen, y como es de esperar, en los exámenes finales.

Vamos por el principio: el origen del problema

Si al comenzar la clase se preguntara si “las cifras que surgen de la contabilidad en un informe son ciertas”, nos sorprenderíamos con un unánime “SI”. Acá radica la raíz del problema en la comprensión.

Esa certeza solamente se da en pocos rubros del patrimonio de un ente. Podría circunscribirse solamente al dinero en moneda nacional en Caja. El resto de los rubros están afectados, en diferentes grados, por la incertidumbre. Bastarán algunos ejemplos para confirmar esta afirmación:

- La cotización de un título público a fecha de medición, ¿se mantendrá mañana?
- Un cheque corriente en cartera, no tiene certeza respecto de su cobro.
- Un bien de cambio en stock, tampoco asegura su venta antes del vencimiento.
- ¿Se cumplirá la vida útil asignada a una PC?
- ¿Los reclamos de empleados o proveedores derivarán en alguna acción judicial?

Rebatida la respuesta de los alumnos, deberíamos subir la apuesta y consultarles respecto al resultado del ejercicio: *¿Es exacto el resultado que se expone en los informes contables?...tal vez no se obtengan respuestas en esta oportunidad...*

El único resultado exacto (como sinónimo de cierto) es el que se calcula en el balance de liquidación. Es fácil imaginarse el porqué: ya no hay incertidumbre. El ente se disuelve, no hay continuidad, se liquidan los activos y deben cancelarse los pasivos.

En este sentido, el concepto de incertidumbre podría definirse como expone Fowler Newton (2008, p. 304) "Para una entidad informante, una situación en la que el desenlace de una cuestión depende de hechos futuros que no están bajo su control."

Pero nadie puede esperar hasta que la empresa se liquide para calcular un resultado. Los socios querrán saber la marcha del negocio, y recibir dividendos, el Estado querrá recaudar impuestos, inversores y proveedores ver la situación del ente para tomar decisiones, etc. Por estas razones, y muchas otras, se particiona la vida de cualquier ente en ejercicios anuales. Estos cierres artificiales, permiten brindar información referida a cada período, pero generan la necesidad de hacer estimaciones para medir los componentes patrimoniales.

Esas estimaciones tratan de cubrir la incertidumbre que afecta a cada componente de la manera más razonable posible, aplicando el concepto de devengado, surgiendo por ello el concepto de contingencia.

Puede definirse entonces contingencia, como una situación que depende de la ocurrencia o no, de un hecho en el futuro. ¿En qué momento se presenta esta diferenciación? En cada instante de la vida del ente, como ya se expuso, pero demanda esfuerzos significativos para captarla a la fecha de cierre de la información. En esta fecha, deben estimarse los valores de activos y pasivos que determinarán el resultado estimado del período. El requisito de la información *aproximación a la realidad* implica esta correspondencia razonable con los hechos a describir y no la exactitud de los mismos (Fowler Newton, 2004).

Es un buen momento para recalcar que hablamos de contingencias en general, nunca se asocia el término a un tipo de resultado (ni negativo ni positivo). Se presenta este ejemplo, si se cumple, originará una nueva cuestión a clasificar allí.

Preparar información periódica requiere oportunidad en la presentación. No se puede esperar 3 años para mostrar el resultado. Hay que tener un "corte" y emitir el informe. La vida del ente continúa, siguen ocurriendo cosas que pueden o no influir en la información de referencia.

Esos hechos que se presentan desde la FCE hasta la fecha de emisión de la información, se definen como “hechos posteriores al cierre” (HPC). Estos HPC pueden dividirse en:

- aquellos hechos que brindan elementos de juicio adicionales sobre condiciones que ya existían a la FCE de los EECC y que afectan las estimaciones que son necesarias para su preparación;
- aquellos hechos nuevos no relacionados con situaciones existentes a la FCE.

Es el momento de hacer otra pregunta a los alumnos: ¿no siguen produciéndose situaciones luego de la fecha de emisión? ¡Por supuesto! ¿Deben considerarse? ¡Obviamente!, pero no en la información ya emitida, que como resulta lógico está terminada, analizada, etc.

En esta fase, surge el concepto del AREA (ajustes de resultados de ejercicios anteriores).

Estos AREA deben utilizarse con criterios restrictivos ya que están modificando la información precedente. Si se abusara de ellos, continuamente, la información perdería su “confiabilidad”. ¿Para qué analizar este informe si me lo modificarán luego? Por ello, existe consenso en la doctrina en que solamente se utilizará el AREA cuando se presenten correcciones de errores en los saldos iniciales o se cambien normas contables para calcularlos.

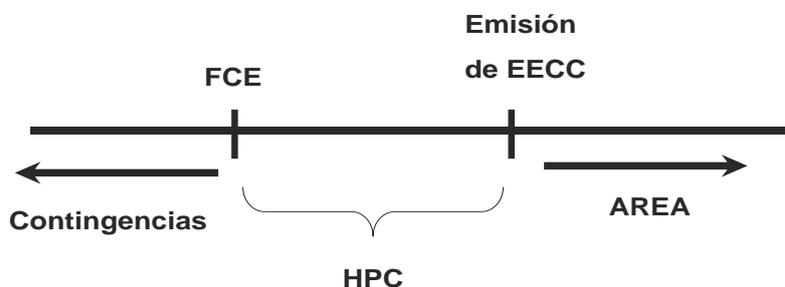
En nuestra opinión, además hay que agregarle el distintivo de significación. Si el error (o el efecto del cambio de NC) es significativo, pudiendo originar el cambio en alguna decisión o postura respecto de la información, debería considerarse. Caso contrario, se tomaría como un registro imputado en el ejercicio, normalmente. Lo mismo ocurriría con la corrección de estimaciones, que se imputarán en el ejercicio en que se realicen, y no ajustando hacia atrás la información.

Problema: ¿Qué tipo de enseñanza es la que permite desarrollar los desempeños de comprensión en estas temáticas?

Aunque el programa de Valuación Contable y la bibliografía seleccionada para los temas los consideren por separado, hace un tiempo ya, que tomamos la decisión de abordar los tres temas como uno solo, al final de la materia.

Para arrancar la clase, y para ubicarlos, hacemos un repaso de los temas vistos y los situamos en un eje de tiempo:

Ubicación temporal



Luego comenzamos con situaciones prácticas que deben solucionarse aplicando los conceptos previos. Cada situación se analiza primero, para luego cambiarle algún supuesto y replantear el caso.

Las problemáticas de la enseñabilidad comienzan en el aula, es el espacio de la comunicación entre lo que se quiere enseñar y lo que se quiere que sea aprendido por parte del alumno. En este sentido, creemos que las clases con procesos de aprendizaje reflexivos son las facilitadoras para estos casos particulares de esta temática contable, las cuales requieren que “los procesos de negociación de significados en la construcción del conocimiento” (Litwin, 2008 b, p. 79).

Desde sus orígenes, el Hombre ha desarrollado el proceso de conocimiento de su entorno que le ha permitido saber cómo se generan los fenómenos naturales y saber cómo funcionan las estructuras que conviven con él en la naturaleza. Así, el conocimiento es algo intrínseco de la evolución humana. También, desde esta perspectiva, la Contabilidad como disciplina científica ha avanzado a través del tiempo y sus investigaciones, de tal forma que hoy podemos gozar de un cuerpo pletórico de teóricas que permiten conocer y desarrollar las técnicas para desenvolvemos en las nuevas prácticas contables que resulten de la actividad profesional diaria.

Para ello es necesario el discernimiento que se posee, a fin de realizar el ejercicio de clasificar y esquematizar el conocimiento para aplicarlo a la práctica profesional. En esta situación, puede clasificarse al conocimiento en objetivo y subjetivo. El primero está relacionado con el resultante de la experiencia que realiza el sujeto directamente con el objeto en cuestión y el producto que de esto se obtiene, está dissociado del sujeto, es decir, los resultados obtenidos son iguales, independientemente de la persona quien esté experimentando. El segundo

circunscribe sus resultados a la capacidad, experiencia y cualidades del individuo quien lo generó.

Por ello, la propuesta de comunicación a fin de reforzar la construcción del conocimiento, en estas situaciones el conocimiento contable, los docentes elaboramos las estrategias a fin de compartirlo, a través de los esfuerzos de colaboración con los alumnos, mediante los procesos reflexivos en el espacio autístico, tales como las preguntas reflexivas, diálogos, desafíos presentados en ese espacio, los análisis de las conclusiones impartidas por los alumnos, y los lineamientos de guiar a los alumnos para que realicen su propio proceso de aprendizaje.

El verdadero aprendizaje del ser humano comienza por los problemas que se presentan en la cotidianidad de la vida y la falta de conocimiento de cómo resolverlos, ante ello, la reflexión ante es provocada por esa carencia respecto al objeto que será aprendido. (Daros, 2009).

Aprender implica un desarrollo, a partir del dominio del conocimiento y su discernimiento que el alumno posee, y elabora a partir de la experiencia ante las diversas situaciones presentadas. Por ello, cuando el alumno construye su propio conocimiento, acciona el proceso de aprendizaje significativo, reflexivo, a partir de la estructura conceptual que ya posee. El aprendizaje se construye al relacionar los conceptos nuevos con los conocimientos que ya se poseen y otras al relacionar los conocimientos nuevos con experiencias que ya se tienen. (Guanipa, 2008)

Asimismo, las temáticas contables abordadas en este trabajo, son evaluadas en los exámenes finales de la asignatura Valuación Contable, con el objetivo de analizar cómo es la evolución de este aprendizaje.

Objetivos:

Para analizar la problemática de estos temas en los procesos de comprensión y reflexión de las cuestiones contables, partimos con los siguientes objetivos de investigación:

- Analizar los procesos de enseñanza de los temas Contingencias, HPC, AREA para los desempeños de comprensión a través del aprendizaje reflexivo
- Analizar las evaluaciones de los aprendizajes de los temas Contingencias, HPC, AREA

Metodología aplicada:

Esta investigación es de carácter descriptiva, pues se busca especificar las características de las situaciones analizadas, midiendo o evaluando diversos aspectos, dimensiones o componentes del fenómeno a investigar (Hernández et al., 1998), con un enfoque teórico metodológico cuali-cuantitativo, realizando análisis de casos de observación de la práctica profesional y su análisis en los resultados de la evaluación de su aprendizaje.

Como instrumento de recolección de datos, se realiza una observación directa a fin de examinar los fenómenos que se desean estudiar (Lara de Oliveira Bertucci, 2013), a través de los registros obtenidos en resultados de evaluaciones y observaciones en el espacio aulístico.

Desarrollo:

En virtud de los aspectos teóricos planteados, abordamos el problema desde la perspectiva del aprendizaje reflexivo, como herramienta para la comprensión del conocimiento y la inferencia de los desempeños para la comprensión de las temáticas contables destacadas en este estudio.

Para ello, presentamos algunos ejercicios que conforman la práctica de estos temas, los que surgen en el espacio aulístico, como planteo de clases reflexivas, creando técnicas de indagación de lo planteado para el alumno, en pos de analizar luego la evaluación de los aprendizajes de esos temas en el tratamiento de los exámenes finales.

Los docentes realizamos las siguientes indagaciones a fin de encontrar las estrategias didácticas que conlleven a la comprensión y al aprendizaje reflexivo:

- ¿Qué es lo que se pretende que el alumno comprenda?
- ¿Cómo podemos saber qué es lo que comprenden los alumnos de la temática abordada?
- ¿Cómo podemos saber que están comprendiendo?

Estas preguntas guías son colaborativas en las tareas diarias de la comunicación y observación en el aula con el objeto de observar la evolución en el proceso de aprendizaje de las situaciones planteadas, desde los conocimientos ya aprendidos y los nuevos conocimientos construidos a partir de nuevas situaciones y conceptos.

A continuación, presentamos los casos o situaciones planteados en el espacio aulístico, que analizan las temáticas contables de Contingencias, AREA, y HPC:

Situación 1:

Durante el ejercicio 2016 (FCE 31/03/16) la empresa VC SA sufrió una demanda judicial por daños ocasionados en un choque. El monto estimado por los asesores legales era \$ 500.000.- constituyendo la previsión respectiva por dicho importe. En junio de 2016, el juez dicta sentencia, fijando la cifra en \$ 400.000.- (que VC paga en ese mes).

Considerando que los EECC fueron emitidos el 31/05/16, exponga el tratamiento contable sugerido para reflejar estas cuestiones, indicando los asientos y las fechas de los mismos en la contabilidad de VC.

Variaría su respuesta si a la fecha de la sentencia no se hubieran emitidos los EECC?

Situación 2:

Aplicando doctrina contable, solucione el siguiente supuesto:

Durante el ejercicio 2015 (FCE 31/12) se inició un juicio a otra empresa por uso indebido de una patente. Los abogados actuantes informan que existe un alto grado de probabilidad (95%) de obtener una sentencia favorable para la empresa; y que la sentencia regularía una indemnización mínima de \$ 1.250.000. Los EECC fueron emitidos el 31/3/16.

Exponga el tratamiento contable sugerido para reflejar estas cuestiones, indicando los asientos y las fechas de los mismos, considerando que en fecha 25/04/2016 (nuevo ejercicio), se cobró la sentencia regulada finalmente en \$ 1.000.000.

¿Cambiaría su respuesta si los EECC se emitieran el 30/04/2016? ¿Y si se aplicara NCV?

Situación 3:

La empresa cierra ejercicio el 31/12/15, emitiendo sus EECC el 31/03/2016. En setiembre 2015, un ex empleado inició un juicio por despido. En ese momento, dadas las condiciones del expediente, los asesores legales estimaron el monto del juicio a pagar en \$ 500.000, constituyendo la previsión respectiva por dicha cifra.

Luego de la feria judicial, el 20/02/16, el Juzgado laboral, determina una indemnización de \$ 350.000.-, que la empresa paga en ese mes. Exponga el tratamiento contable sugerido, indicando fechas y registros, de corresponder.

Situación 4:

La empresa MALON SA, con FCE en 31/12/2015, fue notificada de un juicio comercial en su contra. La demanda fue realizada por SERPENTOR SRL, y asciende a \$ 1.000.000 por ejecución de garantía posventa. La notificación fue el 28/07/15. Consultados los asesores legales, coincidieron en que el juicio se iba a perder, por lo cual se constituyó la previsión por el monto demandado.

En fecha 10/03/16, antes de emitirse los EECC de MALON S.A., el juez dicta sentencia, condenando a pagar a la empresa, la suma de \$ 850.000.

Si fuera el encargado de la contabilidad de MALON S.A.: ¿Qué tratamiento contable sugiere para esta situación aplicando NCV? Justifique. (Muestre fechas y asientos si corresponden)

¿Cambiaría su respuesta si MALÓN emitiera sus EECC el 28/02/16? Justifique.

Tomando los mismos supuestos, pero desde la contabilidad de SERPENTOR SRL, y considerando que la empresa cierra su ejercicio el 31/12/15, emitiendo sus EECC el 28/2/16, y considerando que el cobro de ese juicio se produce en junio 2016: ¿Qué registros realizaría en el Ejercicio 2015 si aplicara un modelo contable con UM heterogénea y valores corrientes? ¿Y al cobrarlo?

¿Y si utilizara las NCV? Justifique. (Muestre fechas y asientos si corresponden)

Como se aprecia en los ejercicios expuestos, se trata de mostrar situaciones diversas, cuantificadas y ubicadas temporalmente. A su vez, siempre hay una segunda pregunta que se anexa a la solución.

En clase tratamos de “resolver juntos” cada ejercicio, y lo más importante, remarcar las justificaciones. Una vez resuelto el supuesto tal como se presenta, comenzamos a plantearles cambios. El primero, es analizar la misma cuestión, pero desde el punto de vista de la otra empresa que interviene.

También se cambian fechas de emisión o de ocurrencia, y montos, para darle un abanico de posibilidades.

Con estos planteos, encontramos didácticas que aborden la indagación respecto a *¿Qué es lo que se pretende que el alumno comprenda?*, y con ellos se realice la interrelación de conocimientos ya aprendidos en asignaturas contables anteriores, como teorías y conceptos respecto a hechos económicos, entendimiento de empresa en marcha, a fin de lograr el aprendizaje reflexivo como objetivo de esta didáctica.

Por su parte, para logra una estrategia de didáctica con la segunda pregunta guía ¿Cómo podemos saber qué es lo que comprenden los alumnos de la temática abordada?, observamos que resultados se obtienen desde la perspectiva de los diálogos conformados en la presentación del caso o situación propuesta, y de allí, se deriva a nuevas indagaciones reflexivas, con cambios de supuestos, proponiendo variedad en las situaciones a fin de poder contemplar si los alumnos han logrado el aprendizaje reflexivo. Cuestiones que son indagadas en esta oportunidad, están relacionadas a las implicancias de estos hechos en la información contable, decisiones respecto a esos hechos en su incidencia en la medición y exposición de la información contable ...

Para la última pregunta guía *¿Cómo podemos saber que están comprendiendo?*, encontramos dos instancias para su formulación.

La primera es durante el trabajo en el espacio autístico, donde se ponderan las situaciones de devolución de conocimientos, conceptos e ideas y ejemplos que puedan proponer los alumnos entre ellos y con los docentes.

La segunda instancia se presenta durante la evaluación de los aprendizajes con la realización del examen final, en la que se formulan situaciones similares a los casos analizados en el aula y dejando este espacio para que el alumno plasme sus conocimientos en forma individual y escrita. En esta instancia, la situación de devolución de su comprensión se realiza a través de la observación de sus resultados con la escritura de las reflexiones realizadas por el alumno y su puntuación a partir de parámetros formulados internamente para que se tomen como indicadores de esta aprobación en el aprendizaje. Sus resultados pueden observarse a través de esos indicadores y las estadísticas que arrojan la relación de cantidad de alumnos y el promedio de alcance de aprobación de los aprendizajes en las temáticas Contingencias, AREA, y HPC.

A continuación, se expone un cuadro donde se resumen la cantidad de alumnos evaluada y los resultados obtenidos en los ejercicios del rubro:

Turno	Cantidad de alumnos	% puntos promedio s/total
Feb-15	25	64%
Mar-15	37	58%
May-15	19	34%
Jul-15	24	66%

Ago-15	79	56%
Nov-15	28	66%
Feb-16	28	59%

Cuadro 1: Resultados obtenidos en exámenes finales. Propia autoría.

Conclusiones

Pudimos observar que, a partir de las indagaciones y las preguntas reflexivas, los alumnos logran los procesos de comprensión en los aprendizajes, a partir del aprendizaje reflexivo de los conocimientos, acrecentando los conocimientos ya aprendidos en asignaturas anteriores y la aplicabilidad de los nuevos conocimientos para situaciones contables que se presenten en la diversidad de propuestas realizadas.

Estos resultados son observados tanto en las configuraciones didácticas en el aula, así como en los resultados de los exámenes escritos de los procesos de aprendizajes de estas temáticas contables, visualizando que las estadísticas de los parámetros que se ponderan para la aprobación de los mismos tienen relación con las prácticas de enseñanza en los procesos reflexivos.

Las clases reflexivas promueven las nuevas didácticas para la enseñanza, rompiendo con los esquemas tanto para los docentes como para los alumnos, al realizar nuevos procesos de indagación en la esquematización de la teoría y de la práctica, y poder seguir indagando en los procesos del criterio profesional para el Contador Público Nacional.

Bibliografía:

Daros, W. R (2009). *Teoría del aprendizaje reflexivo*. Instituto Rosario de Investigaciones en Ciencias de la Educación: Rosario: www.ucel.edu.ar

Fowler Newton, E. (2010). *Contabilidad Superior*. Sexta edición. Buenos Aires: Editorial La Ley.

Fowler Newton, E. (2004). *Cuestiones contables fundamentales*. Cuarta edición. Buenos Aires: Editorial La Ley.

Fowler Newton, E. (2008). *Diccionario de Contabilidad y Auditoría*. Segunda edición. Buenos Aires: Editorial La Ley.

Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., Baptista Lucio, P. (1998). *Metodología de la investigación*. Segunda edición. Colombia: McGraw-Hill.

Guanipa, L. (2008). Herramientas didácticas para el aprendizaje de contabilidad i de los estudiantes de la facultad de ciencias de la educación de la Universidad de Carabobo. *Revista Ciencias de la Educación*. 18 (31). Valencia.

Lara de Oliveira Bertucci, J. (2013). Metodología básica para elaboracao de trabalhos de conclusao de cursos. Sao Paulo: Atlas.

Litwin, E. (2008a). *El oficio de enseñar: condiciones y contextos*. Buenos Aires, Argentina: Paidós

Litwin, E. (2008b). *Las configuraciones didácticas. Una nueva agenda para la enseñanza superior*. Buenos Aires, Argentina: Paidós.

Louge, Pedro J.S. (1969). *Teoría y práctica en la Valuación de Balances*. Tercera edición. Buenos Aires: Cesarini Hnos. Editores.

Pahlen Acuña, R. y otros (2011). *Contabilidad. Pasado, presente y futuro*. Segunda edición. Buenos Aires: Editorial La Ley.