

**Universidad Nacional del Litoral**  
Secretaría Académica  
Dirección de Articulación, Ingreso y Permanencia  
Año 2015



---

# Introducción a la **contabilidad**

Leila Di Russo de Hauque  
(compiladora)

## Unidad 3. Imputación de resultados

Graciela Paris / Pedro Buchara / Beatriz Brozzú / Ma. Luz Casabianca  
Marcela Bayones / Anibal Bertone / Gabriela Cabrera / Gabriel Haquin  
Pola Menaker / Soledad Regali / Carmen Zambrini / Hernán Perotti

---

### 1. Definición

Para que la Contabilidad pueda cumplir con su objetivo esencial de brindar información sobre el Patrimonio y sus variaciones, es imprescindible que la vida de cualquier ente, y especialmente de las empresas, se divida (a los fines de su administración) en lapsos que deben ser de igual duración para poder ser comparables entre sí y con los de otros entes.



Esos períodos de tiempo se denominan “Períodos Administrativos”, y la actividad económica desarrollada en cada período se denomina “Ejercicio Económico”.

Esta división que es exclusivamente técnico-contable permite que la Contabilidad pueda determinar en cada fecha de cierre de ejercicio (momento  $n$ ) el nuevo Activo( $n$ ), el nuevo Pasivo( $n$ ) y el nuevo PN( $n$ ), y por diferencia entre el PN( $n$ ) y el PN( $n-1$ ), correspondiente al ejercicio económico anterior, se puedan determinar los resultados del actual ejercicio económico ( $n$ ).

Precisamente ese es el tema que vamos a desarrollar en este capítulo; es decir, analizaremos los criterios que se utilizan para imputar los resultados a cada ejercicio económico de la vida del ente.

### 2. Criterios de imputación de resultados

Como la actividad económica del ente es continua, es decir que los negocios no se detienen de un ejercicio económico a otro, la información contable también es conti-

nua, razón por la cual el sistema contable debe determinar con claridad cuáles son los resultados positivos y negativos que corresponden a cada uno de los ejercicios.

Esta cuestión nos lleva a plantearnos un interrogante clave:

¿Qué resultados positivos y negativos corresponde incluir en el período objeto de medición?

La respuesta dependerá del criterio que se utilice para asignar dichos resultados a los distintos ejercicios económicos.

Existen dos criterios o bases de asignación:

*Criterio de lo Percibido:* según el cual los resultados positivos y negativos corresponden al ejercicio económico en el que se han cobrado o pagado respectivamente.

*Criterio de lo Devengado:* según el cual los resultados positivos y negativos corresponden al ejercicio económico en el que se produjo el hecho generador de los mismos, independientemente de su cobro o pago.

### **2.1. Criterio de lo percibido**

Este criterio se fundamenta en dos premisas básicas:

- Los Resultados Positivos están dados por el flujo positivo de los fondos, es decir por lo cobrado en el ejercicio, independientemente de si el hecho generador del resultado ocurrió en ejercicios anteriores u ocurrirá en ejercicios futuros.
- Los Resultados Negativos están dados por el flujo negativo de fondos, es decir por lo pagado en el ejercicio, independientemente de si el hecho generador del resultado ocurrió en ejercicios anteriores u ocurrirá en ejercicios futuros.

El criterio de lo percibido es utilizado para la elaboración del Estado de Flujo de Efectivo, pues en el mismo se informa acerca de los movimientos de fondos; esa es la razón por la que sólo interesen las operaciones que generaron ingresos y egresos de efectivo en el ejercicio económico, independientemente del período en que se produjo el hecho generador de las mismas.

### **2.2. Criterio de lo devengado o de competencia**

El criterio que actualmente utilizamos en la Contabilidad Financiera o Patrimonial para la imputación de resultados es el “de lo devengado”, que establece que las variaciones patrimoniales que deben considerarse para determinar el resultado de un ejercicio económico son las que competen al mismo, sin considerar lo pagado o lo cobrado.

Como vemos, la redacción de esta “norma” es imprecisa, y lo único que nos aclara es que ningún resultado podrá, en ninguna circunstancia, originarse solamente en un ingreso o egreso de fondos, o sea que nos explica lo que no debemos tener en cuenta para la imputación de cualquier resultado a un ejercicio económico; por lo tanto, nos deja a los profesionales la tarea de encontrar en cada situación que origina una variación patrimonial el “hecho generador” del resultado.

Entonces, ¿cómo hacemos para encontrar al hecho generador?

Debemos tener claro que el criterio de lo devengado pretende ser una pauta de justicia o equidad con los distintos ejercicios económicos, basado en el costobeneficio. Es decir, a aquel ejercicio que hace el sacrificio económico de desprenderse de un Activo o de asumir un Pasivo le corresponde o compete el beneficio que originó ese costo o sacrificio económico.

Entonces, ¿cómo se concreta esa asignación a cada ejercicio?

Buscaremos casos posibles de generación de resultados, intentando aplicar esa pauta de equidad costobeneficio sin pretender abarcarlos todos, sólo a los fines de ejemplificar.

Si empezamos por los Resultados Negativos podremos encontrar:

**a)** Resultados Negativos que se relacionan directamente con un resultado positivo, que lógicamente competerán al ejercicio en que se imputará el resultado positivo.

*Caso a1*

Sacrificio económico (costo de ventas): al ejercicio en que se produce la venta.

1. Venta de mercaderías al contado a \$ 500. Costo de la Venta \$ 350.
2. Venta de mercaderías a crédito \$ 500 en cuenta corriente sin intereses. Costo de la Venta \$ 350.

*Ejemplo 1*

$$aA = dA + R^+$$

$$500 = 350 + 150$$

$$Va = Vp + R^+$$

Variac. Patrim. Mixta Aumentativa

*Ejemplo 2*

$$aA = dA + R^+$$

$$500 = 350 + 150$$

$$Va = Vp + R^+$$

Variación Patrimonial Mixta Aumentativa

*Comentario:* como vemos, en ambos casos la variación patrimonial es mixta aumentativa. Es decir, se sacrifica el activo para vender (dA), consecuentemente le compete a ese momento la imputación del Resultado Positivo de la venta porque el aA, a precio de venta, es mayor que la dA, a precio de costo ( $500 > 350$ ), lo cual genera  $R^+$  por 150, sin importar si la venta fue al contado o financiada. Es decir que lo que interesa es el valor del aumento y la disminución de Activo para determinar el tipo de variación patrimonial y no la naturaleza del activo que ingresa al Patrimonio por la venta. Es evidente que si

aplicamos el criterio de lo devengado, no importará si la venta se cobró o no. Lo que generó el Resultado positivo es que  $V_a > V_p$ ; es decir, el  $aA$  (al precio de venta) es mayor que la  $dA$  (al precio de costo). El ingreso o no de fondos no interesa para la imputación de la venta; por lo tanto, el hecho generador es la venta y no su cobro.

Veamos otro tipo de operación:

#### Caso a2

Sacrificio económico (prestación de servicios económicos): se imputarán al ejercicio en que se recibe/presta el servicio económico (financiación, alquileres, vigilancia, seguros, etc).

1. El día 01/04/ XX se abonan en efectivo los alquileres correspondientes al período abril/mayo y junio /XX por \$ 1.500.

2. El día 01/04/XX se firma un contrato de alquiler por el trimestre abril/mayo y junio /XX pagadero del 1 al 5 de abril /XX.

#### Ejemplo 1

$$aA = dA$$

$$1500 = 1500$$

$$V_a = V_p$$

Variación Patrim. Permutativa

#### Ejemplo 2

$$aA = aP$$

$$1500 = 1500$$

$$V_a = V_p$$

Variación Patrimonial Permutativa

*Comentario:* observamos que en ambos casos la variación patrimonial que se genera es permutativa, no hay resultado ni positivo, ni negativo, porque el hecho generador del resultado es la prestación del servicio del alquiler que ni en el ejemplo 1 ni en el 2 está concretado; volvemos a afirmar entonces que aunque en el ejemplo 1 hubo un egreso de fondos –pago del trimestre–, éste no es relevante para determinar el tipo de variación patrimonial, puesto que lo que importa para la asignación o imputación del resultado no sucedió aún, debido a que no nos prestaron el servicio del alquiler, por lo tanto no hay resultado generado. Destacamos que, en ambos casos, sin importar si se pagó o no el trimestre, el efecto es el mismo, en el sentido de que el haber pagado, como también el haber comprometido ese pago al firmar el contrato, genera como contrapartida un aumento de Activo, que es el derecho a recibir el servicio del alquiler.

#### Caso a3

1. Pagamos el 01/04/XX en efectivo \$ 1.000 el alquiler correspondiente al mes de marzo /XX, respecto del cual no existe registración previa.

2. El 31/03/XX se imputa el devengamiento del alquiler del mes de marzo/XX por \$ 1.000 cuyo pago es exigible el 05/04/XX.

*Ejemplo 1*

$$R^- = d A$$

$$1.000 = 1.000$$

$$R^- = Vp$$

Variación Modif. Disminutiva

*Ejemplo 2*

$$R^- = a P$$

$$1.000 = 1.000$$

$$R^- = Vp$$

Variación Modif. Disminutiva

*Comentario:* observamos que en ambos casos la variación patrimonial que se produce es Modificativa Disminutiva, porque el común denominador de las dos situaciones ejemplificadas es haber recibido el servicio del alquiler, es decir ya se ha concretado el hecho generador del resultado negativo( $R^-$ ) que es la prestación del servicio, independientemente de que haya sido o no pagado el monto del mismo.

*Caso a4*

El 01/04/XX se pagan en efectivo los alquileres correspondientes al período marzo-abril/XX por un total de \$ 1000.

$$aA + R^- = d A$$

$$500 + 500 = 1.000$$

$$Va + R^- = Vp.$$

Variación Patrimonial Mixta Disminutiva.

*Comentario:* observamos que en este ejemplo la variación patrimonial que se origina es de tipo Mixta Disminutiva, no porque se haya pagado, sino porque el alquiler del mes de marzo representa un servicio ya recibido, pero en cuanto al mes de abril, todavía no nos fue prestado el servicio del alquiler; es decir, que la contrapartida de la disminución de Activo, el pago de los \$ 1.000, es un resultado negativo por el mes de marzo porque ya ocurrió la prestación, y con respecto a abril tenemos aA que es el derecho a exigir que nos presten el servicio ya pagado.

**b)** Resultados Negativos que no están directamente relacionados con la obtención de un determinado resultado positivo, sino que se realizan para favorecer toda la actividad de la empresa e indirectamente producir resultado positivo, y por lo tanto se pueden relacionar con determinados períodos de tiempo. Se imputan a los ejercicios económicos que representan a esos períodos de tiempo (por ejemplo, el sacrificio económico –pérdida de valor– de los Bienes de Uso destinados a la actividad de Administración).

Además de hechos voluntarios, generados para desarrollar la actividad principal de la empresa, como los que enunciamos precedentemente, existen otros hechos no voluntarios que producen variaciones patrimoniales que disminuyen el PN, como son los hechos del contexto que se originan en situaciones de fuerza mayor o incidentales

o aquellos que derivan de acontecimientos del mercado. Indudablemente que si la Contabilidad pretende ser un Sistema de Información útil para la toma de decisiones y el control, deberá imputarlos inmediatamente al ejercicio en que se producen (ejemplos de estos hechos son: el deterioro de mercaderías o bienes de uso por accidentes, incendios, desvalorizaciones de acciones en el mercado, etc.).

Los Resultados Positivos se imputan aplicando el mismo concepto de lo Devengado antes aludido (costo beneficio). Así encontramos:

**c)** Resultados Positivos que se obtienen como consecuencia directa de sacrificios económicos determinados:

**c1)** Resultado positivo de una venta: se imputará al ejercicio que hace el sacrificio económico de desprenderse de un Activo (costo de ventas).

Los ejemplos a considerar son los tratados en el punto A1) de Resultados Negativos.

**c2)** Resultado positivo originado en la prestación de un servicio económico: se imputará al ejercicio que hace el sacrificio de prestar el servicio (alquileres, financiación, etc.).

**1.** El día 01/04/XX se cobran en efectivo los alquileres correspondientes al período abril/mayo y junio del año XX sobre un inmueble de nuestra propiedad por \$ 1.200.

**2.** El día 01/04/XX se firma un contrato de alquiler sobre un inmueble de nuestra propiedad por el período abril/mayo y junio del año XX por \$ 1.200, con fecha de cobro según contrato del 01 al 05 de abril.

*Ejemplo 1*

$aA = aP$

$Va = Vp$

$1.200 = 1.200$

Variación Patrimonial Permutativa

*Ejemplo 2*

$aA = aP$

$Va = Vp$

$1.200 = 1.200$

Variación Patrimonial Permutativa

*Comentario:* observamos que, en ambos casos, la variación patrimonial que se genera es permutativa, puesto que no hay ningún resultado generado. Asimismo, el hecho generador del resultado, que es la prestación del servicio del alquiler, tanto en el ejemplo 1 como en el 2 no ha ocurrido aún.

Remarcamos que, si bien en el ejemplo 1 hubo un ingreso de fondos (cobro del trimestre), este hecho no es relevante para definir el tipo de variación patrimonial, dado que lo que realmente importa para la asignación o imputación del resultado no sucedió aún, puesto que no hemos prestado el servicio; por lo tanto, no hay resultado generado.

En definitiva, reafirmamos que, en ambos casos, sin importar si se cobró o no el trimestre de alquiler, el efecto es el mismo. Esto es así, ya sea por haber cobrado como también porque nos hayan prometido el pago al firmar el contrato. En ambos casos se genera como contrapartida un aumento de pasivo, es decir, la obligación de prestar el servicio.

**c3)** Cobramos el 01/04/XX los alquileres correspondientes al período marzo/abril en efectivo, por \$ 800.

$$aA = aP + R^+$$

$$800 = 400 + 400$$

$$Va = Vp + R^+$$

Variación Patrimonial Mixta Aumentativa.

*Comentario:* la variación patrimonial que se originó es de tipo mixta aumentativa, no porque se haya cobrado, sino porque el alquiler del mes de marzo representa un servicio ya efectuado, o sea devengado, pero el alquiler del mes de abril se encuentra pendiente de prestación.

Por lo tanto, la contrapartida del aumento de activo, del cobro de los \$ 800, es un resultado positivo por el mes de marzo porque ya fue prestado el servicio del alquiler, y con respecto a abril tenemos un aumento de pasivo, es decir una obligación hacia terceros de prestarles un servicio que ya fue cobrado.

**c4)**

1. Cobramos el 01/04/XX en efectivo el alquiler de un inmueble de nuestra propiedad correspondiente al mes de marzo, respecto del cual no existe registración previa alguna \$ 400.

2. Se registró con fecha 31/03/XX el alquiler de un inmueble de nuestra propiedad, correspondiente al mes de marzo por \$ 400 y la fecha de cobro según contrato es el 05/04/XX.

*Ejemplo 1*

$$aA = R^+$$

$$400 = 400$$

Variac. Patrim. Modificativa Aumentativa

*Ejemplo 2*

$$aA = R^+$$

$$400 = 400$$

Variac. Patrim. Modificativa Aumentativa.

*Comentario:* se observa que, en ambos casos, la variación patrimonial es modificativa aumentativa dado que lo que caracteriza a los dos ejemplos es haber concretado la prestación del servicio a terceros; por lo tanto, el hecho generador del resultado positivo ya ha ocurrido, independientemente de si ha sido o no cobrado el mismo.

**d)** Los Resultados Positivos y Negativos producidos por hechos no voluntarios o contextuales, que modifiquen el PN en forma positiva o negativa, tales como revalorizaciones o desvalorizaciones de bienes en el mercado, catástrofes como incendios, inundaciones, etc., se imputarán, en forma inmediata en el ejercicio en que se produzcan.

## Actividades prácticas de autoevaluación

---

### Actividad 1

Responder las siguientes preguntas:

1. Si vendemos mercaderías al contado a \$500, cuyo costo era de \$400, ¿por qué ese ingreso de dinero origina una variación mixta aumentativa y por lo tanto un resultado positivo?
2. ¿Hasta cuándo puede diferirse la registración de un hecho de producción ininterrumpida y continua en el tiempo?
3. ¿En qué ejercicio se considera devengado un interés por una financiación que otorgamos a un cliente?
4. ¿Qué tipo de variación patrimonial genera siempre el cobro a un cliente de su deuda por una venta de mercaderías en cuenta corriente?

### Actividad 2

Determinar el tipo de variación patrimonial producida, aplicando en cada caso el principio de lo devengado:

El primero se encuentra resuelto a modo de ejemplo:

1. Se cobra a un cliente en efectivo.  
aA = d A Variación Patrimonial Permutativa.
2. Un cliente en cta. cte. documenta con un pagaré el saldo de su deuda con intereses anticipados por el plazo acordado, 60 días.
3. Compra de mercaderías destinadas a la venta. Abonadas de la siguiente manera: el 30% con cheques recibidos de clientes y por el saldo se firma un pagaré a 90 días que incluye intereses por la financiación obtenida.
4. Consideramos incobrable el saldo adeudado por un cliente en gestión judicial.
5. Recibimos la factura de luz de un período transcurrido.
6. Adquirimos artículos de limpieza en cta. cte., destinamos parte al consumo inmediato y el resto se almacena en los depósitos de la empresa para uso futuro.
7. Cobramos un alquiler de un edificio de propiedad de la empresa por un bimestre ya transcurrido. Recibimos efectivo y cheques de terceros de esta plaza.
8. Un proveedor nos envía una nota de débito para notificarnos que nos ha cargado en nuestra cta. cte. intereses por atraso en el pago convenido.
9. El Banco Sur nos envía una nota de crédito para comunicarnos que se ha incrementado nuestro saldo por los intereses de Caja de Ahorro del mes ya transcurrido.
10. Cobramos en efectivo alquileres de un inmueble de propiedad de la empresa correspondientes a un mes ya transcurrido y por el mes próximo.
11. Se liquidan los sueldos del personal de la empresa correspondiente a un período ya transcurrido.

**12.** Abonamos con un cheque de Bco. Sur cta. cte de nuestra firma los sueldos liquidados en el punto 11.

**13.** Un cliente en cuenta corriente nos abona el saldo adeudado más los correspondientes intereses por mora, todo en efectivo.

**14.** Recibimos en donación una impresora para el área de administración de la empresa.

**15.** Abonamos en efectivo el saldo adeudado a un proveedor más los correspondientes intereses por mora.

### Actividad 3

En las igualdades que se indican a continuación plantear un ejemplo de la transacción que pueda dar origen al mismo y luego determinar la variación patrimonial producida:

1.  $aA = aP$

2.  $R^- = dA$

3.  $aA + R^- = dA$

4.  $aA + dP = dA$

5.  $aA = R^+$

### Soluciones de las actividades prácticas

#### Actividad 1

**1.** El resultado positivo está originado en el intercambio entre dos Activos, siendo el  $Aa = \$500$  (ingreso de dinero)  $> dA$  (entrega de mercaderías en propiedad), en consecuencia se produce un  $aPN = 100$ . Es decir que el Hecho generador del resultado positivo no es el ingreso de dinero sino la diferencia positiva de valor entre el Activo que se incorpora al Patrimonio (por el precio de venta) y el que se entrega a cambio del mismo al precio de costo, (las mercaderías). Incluso, si vendiéramos a \$400 al contado (ingreso de dinero), la variación patrimonial sería Permutativa,  $aA = 400 = aA = 400$ , y no importaría el ingreso de dinero. Si vendiéramos a \$350, sería Mixta Disminutiva, o sea:  $aA = 350$ ,  $dA = 400$ , y por lo tanto produciría una  $dPN$ , es decir un resultado negativo.

**2.** La última fecha límite para su registración es la FCE (Fecha de Cierre de Ejercicio) porque, de lo contrario, ese hecho no incidiría en los resultados del ejercicio que cierra, que es el lapso en el que se generó y, por lo tanto, en el que se devengó. El hecho generador se produce por el simple transcurso del tiempo.

**3.** En el ejercicio en que lo financiamos, o sea en el que prestamos el servicio de financiación (sacrificio económico de no recibir la contraprestación por venderle un Activo).

**4.** Ese cobro siempre produce una  $Vp$  permutativa  $aA$  (ingreso de fondos) =  $dA$  (desaparición del crédito contra el cliente), porque el resultado positivo de la venta se imputó por lo devengado, al ejercicio que sacrificó la mercadería para vender (hecho generador).

**Actividad 2**

- |                     |                          |
|---------------------|--------------------------|
| 2. $aA = dA + aP$   | Permutativa              |
| 3. $aA = dA + aP$   | Permutativa              |
| 4. $R^- = dA$       | Modificativa Disminutiva |
| 5. $R^- = aP$       | Modificativa Disminutiva |
| 6. $R^- + aA = aP$  | Mixta Disminutiva        |
| 7. $aA = R^+$       | Modificativa Aumentativa |
| 8. $R^- = aP$       | Modificativa Aumentativa |
| 9. $aA = R^+$       | Modificativa Aumentativa |
| 10. $aA = R^+ + aP$ | Mixta Aumentativa        |
| 11. $R^- = aP$      | Modificativa Disminutiva |
| 12. $dP = dA$       | Permutativa              |
| 13. $aA = dA + R^+$ | Mixta Aumentativa        |
| 14. $aA = R^+$      | Modificativa Aumentativa |
| 15. $dP + R^- = dA$ | Mixta Disminutiva        |

**Actividad 3**

1. Compra de un equipo de computación con un pagaré a 30 días sin interés. Permutativa.
2. Pagamos con un cheque de nuestra firma gastos de movilidad. Modificativa Disminutiva.
3. Vendemos mercaderías al contado, a un precio inferior al de costo por presentar pequeñas fallas. Mixta Disminutiva.
4. Cancelo en efectivo una deuda con mi proveedor, entregándole además un anticipo a cuenta de futuras compras. Permutativa.
5. Cargamos en la cuenta corriente del cliente intereses por mora en su pago. Modificativa Aumentativa.

## Bibliografía

**Arévalo, Alberto** (1996): *Elementos de Contabilidad General*. Macchi, Buenos Aires.

**Chávez, Osvaldo y otros** (2001): *Sistemas Contables*. Macchi, Buenos Aires.

**Chilcowsky, Oscar** (1980): *Ensayo metodológico de aplicación práctica fundamentada: las cuentas como instrumento del procesamiento contable*. Avance, Buenos Aires.

**Chyrikins, Héctor y otros** (2004): *Variaciones patrimoniales*. La Ley, Buenos Aires.

**Di Russo de Hauque, Leila y Hauque, Sergio** (2002): *Fundamentos económicos de la Disciplina Contable*. Cívica.

**Fowler Newton, Enrique** (2003): *Contabilidad Básica*. La Ley, Buenos Aires.

**Fronti de García, Luisa y otros** (1996): *Contabilidad Presente y Futuro*. Macchi. Buenos Aires.

**García Casella, Carlos y Rodríguez de Ramírez, Ma. Del Carmen** (2001): *Elementos para una teoría general de la Contabilidad*. La ley, Buenos Aires.

**Ostengo, Héctor** (2007): *El Sistema de Información Contable*. Buyatti, Buenos Aires.

**Pahlen Acuña, Ricardo y Campo, Ana María** (2000): *Teoría Contable Aplicada*. Macchi, Buenos Aires.

**Sasso, Hugo** (1995): *El proceso Contable*. Macchi. Buenos Aires.

**Sasso, Hugo y Campaña Rey, Ma. del Carmen** (1994): *Las cuentas y su análisis*. Macchi, Buenos Aires.

**Wirth, Ma. Cristina y Sánchez Brot, Luis** (1993): *Contabilidad Básica-Registración Contable*. Interoceánicas.